



STEUERFACHKURS

LEHRBUCH

nwb E-BOOK

Kortschak · Heizmann

Lehrbuch Umsatzsteuer

18. Auflage

Kortschak/Heizmann

Lehrbuch Umsatzsteuer

Steuerfachkurs · Lehrbuch

Lehrbuch Umsatzsteuer

Von

Professor Hans-Peter Kortschak

Steuerberater, Ass. jur., Dozent und Leiter des Studiengangs RSW – Steuern und Prüfungswesen
Duale Hochschule Baden-Württemberg Karlsruhe i. R.

Professorin Dr. Elke Heizmann

Steuerberaterin, Diplom Kaufmann, zertifizierte Mediatorin, Leiterin des Studiengangs RSW –
Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Unternehmensrechnung und Finanzen (BStUF) – Duale
Hochschule Baden-Württemberg Mosbach

mitbegründet von Prof. Volker Hahn
(ausgeschieden zur 15. Auflage)

18., überarbeitete Auflage

ISBN 978-3-482-57588-4

eISBN 978-3-482-00342-4

18., überarbeitete Auflage 2019

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 1978

www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Griebisch & Rochol Druck GmbH, Hamm

Druck: medienHaus Plump GmbH, Rheinbreitbach

VORWORT

Gemessen an ihrem fiskalischen Gewicht ist die Umsatzsteuer eine der bedeutendsten Steuern in der Bundesrepublik Deutschland. Das Aufkommen, das dem Bund und den Ländern gemeinsam zusteht, belief sich zum Beispiel im Jahre 1984 – bei einem Regelsteuersatz von 14 % – auf rund 110 Mrd. DM (einschließlich Einfuhrumsatzsteuer); dies entsprach seinerzeit ca. 27 % des gesamten Steueraufkommens von Bund, Ländern und Gemeinden. Bis zum Jahre 1999 stieg das Aufkommen auf rund 250 Mrd. DM; damit wurde die Umsatzsteuer mit einem Anteil von ca. 30 % am gesamten Steueraufkommen – bei einem Regelsteuersatz von seinerzeit 16 % – zur stärksten Einzelsteuer (vor der Lohnsteuer). Für das Jahr 2017 wurden – bei einem Regelsteuersatz von mittlerweile 19 % – Umsatzsteuereinnahmen von über 226 Mrd. € ermittelt, was einem Anteil am gesamten Steueraufkommen von ca. 31 % entspricht.

Dieses Lehrbuch will dem Leser das Grund- und Fachwissen über die Umsatzsteuer vermitteln. Er findet eine systematische und anschauliche, sich am Gesetzesaufbau orientierende Darstellung, die ihn befähigt, sich auf die beruflichen Prüfungen und die praktische Arbeit vorzubereiten. Das Lehrbuch erscheint in der Reihe Steuerfachkurs des NWB-Verlags, die in erster Linie für die Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung, daneben auch für die Ausbildung des gehobenen und höheren Dienstes der Finanzverwaltung und für das Studium an den Fachhochschulen und Dualen Hochschulen geeignet ist.

Die jetzt vorliegende 18. Auflage wurde überarbeitet und auf den neuesten Rechtsstand (1. 8. 2018) gebracht. Gesetzesänderungen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung seit Erscheinen der Voraufgabe wurden eingearbeitet.

Verfasser und Verlag hoffen, dass das Lehrbuch den Lesern und Lernenden nützlich ist. Für Anregungen und Hinweise sind wir verbunden.

Karlsruhe, im September 2018

Hans-Peter Kortschak

Mosbach, im September 2018

Dr. Elke Heizmann

Kein Produkt ist so gut, dass es nicht noch verbessert werden könnte. Ihre Meinung ist uns wichtig! Was gefällt Ihnen gut? Was können wir in Ihren Augen noch verbessern? Bitte verwenden Sie für Ihr Feedback einfach unser Online-Formular auf:

www.nwb.de/go/feedback_lb

Als kleines Dankeschön verlosen wir unter allen Teilnehmern einmal pro Quartal ein Buchgeschenk.

INHALTSÜBERSICHT

	Rdn.	Seite
Vorwort		V
Literaturhinweise		XI
Abkürzungsverzeichnis		XIII
Kapitel 1: Einführung		2
1.1 Geschichte der Umsatzsteuer	1	2
1.2 Das Umsatzsteuersystem	11	8
1.3 Die Kompetenzen im Umsatzsteuerrecht	15	11
1.4 Geltungsbereich	22	13
1.5 Prüfungsschema	24	14
Kapitel 2: Steuergegenstand		19
2.1 Umsatz	36	19
2.2 Leistung	39	21
2.3 Leistungsaustausch	55	28
Kapitel 3: Lieferung		53
3.1 Allgemeines	126	53
3.2 Gegenstandsbegriff	128	54
3.3 Zeit und Ort der Lieferung	163	67
3.4 Grenzüberschreitende Warenlieferungen	179	75
3.5 Reihengeschäft	206	89
3.6 Rückgabe und Rücklieferung	210	94
Kapitel 4: Sonstige Leistung		99
4.1 Allgemeines	221	99
4.2 Ort der sonstigen Leistung (§§ 3a, 3b, 3e und 3f UStG)	227	103

	Rdn.	Seite
Kapitel 5: Werklieferung – Werkleistung		126
5.1 Allgemeines	271	126
5.2 Begriff	272	128
5.3 Verwandte Institute	287	134
5.4 Zeit und Ort der Werklieferung und der Werkleistung	289	135
Kapitel 6: Unternehmer – Unternehmen		139
6.1 Allgemeines, Bedeutung und Begriff	301	139
6.2 Unternehmerfähigkeit	304	141
6.3 Selbständigkeit	312	143
6.4 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	326	150
6.5 Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit	335	156
6.6 Personengesellschaften und Gemeinschaften	338	157
6.7 Auftreten des Unternehmers nach außen	342	161
6.8 Juristische Personen des öffentlichen Rechts	355	167
6.9 Unternehmen	370	178
Kapitel 7: Unentgeltliche Wertabgaben		188
7.1 Allgemeines	386	188
7.2 Den Lieferungen und den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben	390	191
7.3 Übrige unentgeltliche Wertabgaben	406	199
Kapitel 8: Steuerbefreiungen bei Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 4 UStG)		206
8.1 Allgemeines	441	206
8.2 Befreiungen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 4 Nr. 1 bis 7 UStG)	450	210
8.3 Befreiungen ohne Vorsteuerabzug (§ 4 Nr. 8 ff. UStG)	523	239
8.4 Befreiungen, auf die verzichtet werden kann	538	247
8.5 Bedingt zum Vorsteuerabzug berechtigende Befreiungen gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b UStG	604	279

	Rdn.	Seite
Kapitel 9: Bemessungsgrundlage (§§ 10 – 11 UStG)		285
9.1 Überblick	616	285
9.2 Entgelt als Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 und Abs. 2 UStG)	621	287
9.3 Ersatzwerte als Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 UStG)	653	301
9.4 Änderungen der Bemessungsgrundlage	679	317
9.5 Bemessungsgrundlage bei der Einfuhr	689	323
Kapitel 10: Steuersätze (§ 12 UStG)		326
10.1 Vorbemerkung	701	326
10.2 Überblick	702	327
10.3 Allgemeines	703	327
10.4 Der Regelsteuersatz und dessen Änderung	705	328
10.5 Der ermäßigte Steuersatz	709	332
Kapitel 11: Rechnung (§§ 14 – 14c UStG)		352
11.1 Vorbemerkung	746	352
11.2 Ausstellung von Rechnungen	749	353
11.3 Rechnungen in besonderen Fällen (§ 14a UStG)	803	373
11.4 Aufbewahrung von Rechnungen (§ 14b UStG)	811	377
11.5 Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis	820	381
Kapitel 12: Der Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)		403
12.1 Funktion und Wirkung	861	403
12.2 Vorsteuerabzug für Lieferungen und sonstige Leistungen	863	406
12.3 Sonderregelungen	902	424
12.4 Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	910	426
12.5 Abzug von Einfuhrumsatzsteuer und Erwerbsteuer	917	428
12.6 Beschränkungen des Vorsteuerabzugs	929	431
12.7 Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 2 und Abs. 3 UStG	954	440
12.8 Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)	973	449
12.9 Verhältnis zu den Korrekturvorschriften der AO	1002	469
12.10 Übersicht über die Berichtigungstatbestände des § 15a UStG	1003	471

	Rdn.	Seite
Kapitel 13: Entstehung der Steuer, Steuerschuldner und Haftungsschuldner		476
13.1 Allgemeines	1021	476
13.2 Entstehen der Steuer	1022	476
13.3 Steuerschuldner	1041	482
13.4 Haftungsschuldner	1043	483
Kapitel 14: Besteuerungsverfahren (§ 18 UStG)		487
14.1 Allgemeines	1056	487
14.2 Erwerbsbesteuerung durch „Exoten“ etc.	1075	494
14.3 Fahrzeuglieferung durch Nichtunternehmer	1076	494
14.4 Mini-One-Stop-Verfahren, § 18 Abs. 4e UStG	1076/a	494
14.5 Besteuerung grenzüberschreitender Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen	1077	497
14.6 Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 18 Abs. 5a UStG)	1082	498
14.7 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG)	1084	499
14.8 Vergütung der Vorsteuern in einem besonderen Verfahren (§§ 59 – 61a UStDV)	1108	512
14.9 Aufzeichnungspflichten	1110	514
14.10 Fiskalvertretung	1120	518
14.11 Kleinunternehmer	1123	519
Kapitel 15: Sonderregelungen		527
15.1 Durchschnittssätze für land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG)	1142	527
15.2 Margen- oder Differenzbesteuerung (§§ 25, 25a UStG)	1152	533
15.3 Umsätze mit Anlagegold § 25c UStG	1178/a	545
15.4 Haftung für schuldhaft nicht abgeführte Steuer	1179	547
15.5 Umsatzsteuer im Insolvenzverfahren	1188	548
Stichwortverzeichnis		557

LITERATURHINWEISE

Bunjes, Umsatzsteuergesetz, Kommentar, 17. Auflage, München 2018

Deutsche Steuererlasse, 3. Auflage, Herne 2013

Deutsche Steuerrichtlinien, 9. Auflage, Herne 2017

Felchner/Wendland, Grundlagen der Vorsteuerberichtigung, insbesondere unter Berücksichtigung des Richtlinien-Umsetzungsgesetzes, SteuerStud 2005 S. 597 ff.

Maier, Staats- und Europarecht, 5. Auflage, Achim 2013

Offerhaus/Söhn/Lange, Umsatzsteuer, Kommentar (Loseblatt) Heidelberg

Küffner/Stöcker/Zugmaier, Umsatzsteuergesetz, Kommentar (Loseblatt) Herne

Rau/Dürrwächter, Umsatzsteuergesetz, Kommentar (Loseblatt) Köln

Steuererlasse, Textsammlung wichtiger Erlasse zum gesamten Steuerrecht (Loseblatt) München

Sikorski, Umsatzsteuer im Binnenmarkt, 10. Auflage, Herne 2018

Walkenhorst/Bolk/Nieskens, Fallsammlung Umsatzsteuer, 20. Auflage, Herne 2018

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

A

a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AEUV	Vertrag über Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel

B

BAnz	Bundesanzeiger
BdF	Bundesminister der Finanzen/Bundesministerium der Finanzen
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BtMG	Betäubungsmittelgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzw.	beziehungsweise

D

d. h.	das heißt
-------	-----------

E

EG	Europäische Gemeinschaft
Erlasse	Beck'sche Textausgaben, Steuererlasse
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSt	Einfuhr-Umsatzsteuer
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft

F

f., ff.	folgende, fortfolgende
FinMin	Finanzministerium

G

GG	Grundgesetz
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz

H

h. A.	herrschende Ansicht
HGB	Handelsgesetzbuch
h. M.	herrschende(r) Meinung
HS.	Halbsatz

I

i. d. R.	in der Regel
i. H.	in Höhe
InsO	Insolvenzordnung
i. e. S.	im engeren Sinne
i. S.	im Sinne
i. V.	in Verbindung

J

JÖSchG	Gesetz zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit
jPdÖR	juristische Person des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz

K

KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KO	Konkursordnung
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien

L

LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
------	------------------------

M

MarkenG	Gesetz über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen
m. E.	meines Erachtens
mtl.	monatlich
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen

N

NATO-ZAbk-UStDV	Verordnung zur Durchführung der umsatzsteuerlichen Vorschriften des Zusatzabkommens zu dem Abkommen zwischen den Parteien des Nordatlantikvertrages
Nr.	Nummer(n)
NW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)

O

o. a.	oben aufgeführt
o. Ä.	oder Ähnliches
OffshStA	Offshore-Steuerabkommen
OHG	Offene Handelsgesellschaft

R

Rdn.	Randnummer
RFH	Reichsfinanzhof
RLEWG	Richtlinie der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
Rspr.	Rechtsprechung
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer

S

s. a.	siehe auch
SGB	Sozialgesetzbuch
sog.	sogenannte(r)
StÄndG	Steueränderungsgesetz 2001
StBAPO	Steuerbeamtenausbildungs- und Prüfungsordnung
stpfl.	steuerpflichtig
str.	strittig
StRefG	Steuerreformgesetz 1990
StVBG	Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz

U

u. a.	unter anderem
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStBG	Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-Kartei	Umsatzsteuerkartei des BdF
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien

USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStZustV	Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung

V

VAZ	Voranmeldungszeitraum
VerbrKrG	Verbraucherkreditgesetz
VersSt	Versicherungsteuer
vgl.	vergleiche
VwV	Verwaltungsvorschrift
VZ	Veranlagungszeitraum

W

WoBauFG	Wohnungsbauförderungsgesetz 1990
---------	----------------------------------

Z

z. B.	zum Beispiel
ZK	Zollkodex
ZollVG	Zollverwaltungsgesetz

KAPITEL 1: EINFÜHRUNG

1.1	Geschichte der Umsatzsteuer	2
1.1.1	Entstehung	2
1.1.2	Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft	2
1.1.3	Deutsche Einigung und Umsatzsteuer	4
1.1.4	Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz	4
1.1.5	Entwicklung seit 1993	5
<hr/>		
1.2	Das Umsatzsteuersystem	8
<hr/>		
1.3	Die Kompetenzen im Umsatzsteuerrecht	11
1.3.1	Allgemeines	11
1.3.2	Rechtsquellen	12
1.3.2.1	Allgemeine Rechtsquellen	12
1.3.2.2	Gemeinschafts- und Richterrecht	12
1.3.3	Organisation	12
<hr/>		
1.4	Geltungsbereich	13
1.4.1	Inland	13
1.4.2	Übersicht	14
<hr/>		
1.5	Prüfungsschema	14

Kapitel 1: Einführung

1.1 Geschichte der Umsatzsteuer

1.1.1 Entstehung

- 1 Die Umsatzsteuer, die an den wirtschaftlichen Waren- und Leistungsaustausch anknüpft, ist eine der ältesten Besteuerungsformen der Steuergeschichte. Eine in Deutschland allgemein gültige, unserem heutigem Umsatzsteuerrecht vergleichbare Regelung entstand aber erst durch den außerordentlichen Geldbedarf des Deutschen Reiches im Ersten Weltkrieg: Im Sommer 1916 schuf der Deutsche Reichstag das Gesetz über den Warenumsatzstempel. Gewerbliche Warenlieferungen und Werklieferungen wurden mit 0,1 % des Entgelts besteuert. Bereits zwei Jahre später, im Juli 1918, wurde die Steuerpflicht auf alle Leistungen der selbständig Tätigen ausgedehnt, ausgenommen jedoch die freien Berufe. Der Steuersatz wurde angehoben auf 0,5 %. Im Dezember 1919 wurden auch die Umsätze der freien Berufe steuerpflichtig, und der Steuersatz wurde auf 1,5 % erhöht.

Damit hatte die Umsatzsteuer, die alle unternehmerischen Wirtschaftsstufen betraf (Allphasenbruttosteuer), ihre zunächst endgültige Form erhalten, und die Folgezeit brachte im Wesentlichen nur noch die Anhebung des Steuersatzes. Allerdings wurden mit der Erhöhung des Steuersatzes und der dadurch wachsenden Belastung Sonderregelungen eingeführt, die die Steuerpflichtigen entlasten sollten, wie z. B. die ermäßigten Steuersätze und die Steuerbefreiungen.

Die Bruttobesteuerung (ohne Entlastung von der Vorsteuer) mit ihrer Kumulationswirkung führte zu Konzentrationen in der gewerblichen Wirtschaft und in deren Folge zu Wettbewerbsverzerrungen. Dadurch ausgelöste verfassungsrechtliche Bedenken sowie die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft durch die 1. RL EWG (v. 11. 4. 1967, ABI. EWG 1301) nahm der Gesetzgeber zum Anlass, das Besteuerungssystem ab dem 1. 1. 1968 auf das bis heute gültige Mehrwertsteuersystem (Allphasennettobesteuerungssystem mit Vorsteuerabzug) mit unterschiedlichen Steuersätzen, einem Regelsatz und einem ermäßigten Steuersatz, umzustellen.

1.1.2 Die Harmonisierung der Umsatzsteuer in der Europäischen Gemeinschaft

- 2 Der gemeinsame Markt wurde durch unterschiedliche Umsatzsteuersysteme in den einzelnen Mitgliedstaaten der EG beeinträchtigt. Darum gehörte die Harmonisierung der Umsatzsteuersysteme zu einer der Aufgaben, die die EG in erster Linie zu lösen hatte und immer noch zu lösen hat. Bereits im Jahre 1967 hat der Rat der EG die beiden ersten Richtlinien zur Harmonisierung des Umsatzsteuerrechts der Mitgliedstaaten verabschiedet. Die erste Richtlinie verpflichtete die Mitgliedstaaten dazu, ihre Umsatzsteuersysteme bis zum 1. 1. 1970 auf das Mehrwertsteuersystem mit Vorsteuerabzug umzustellen.

Die zweite Richtlinie enthielt Grundsätze über Struktur und Anwendungsmodalitäten der Mehrwertsteuer im Einzelnen. Die Erfüllung dieser Richtlinie ermöglichte es, das Problem des steuerlichen Grenzausgleichs zu lösen, weil eine genaue Be- und Entlastung an den Steuergrenzen möglich war.

Im Jahre 1978 sollte die 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten (77/388 EWG, ABl. EG 77, L145/1) eine Angleichung der nationalen Mehrwertsteuerregelungen herbeiführen, um so eine größere Wettbewerbsneutralität im internationalen Handel herbeizuführen. Situationen der Nicht-Besteuerung und der Doppelbesteuerung sollten beseitigt, und die Wettbewerbspositionen der in der EG ansässigen Unternehmer in ihren Beziehungen zu Drittländern verbessert werden. Die Umsetzung in nationale Regelungen war bis spätestens 1. 1. 1978 vorgesehen, wurde jedoch vom Rat der EG für die Bundesrepublik bis zum 31. 12. 1978 verlängert.

Die Bundesrepublik Deutschland ist trotzdem erst zum 1. 1. 1980 mit dem UStG 1980 (BGBl 1979 I 1953, 1980 I 137) ihrer Verpflichtung nachgekommen, das nationale Umsatzsteuerrecht der 6. EG-Richtlinie anzupassen. Ursache für die späte Umsetzung war hauptsächlich der Streit über den Inlandsbegriff, der das Gebiet der damaligen DDR nicht mehr umfassen sollte, was letztlich zu den Begriffen „Erhebungsgebiet“ für Inland und „Außengebiet“ für Ausland im Gesetz führte. Die durch diesen innerdeutschen Streit verursachte verspätete Umsetzung der 6. EG-Richtlinie nahm der EuGH zum Anlass, den EG-Richtlinien unter bestimmten weiteren Voraussetzungen unmittelbare Geltung in den Mitgliedstaaten zuzusprechen (EuGH v. 19. 1. 1982 Rs. 8/81, EuGHE 1982, 53, NWB DokID: IAAAC-43242; v. 10. 6. 1982 Rs. 255/81, EuGHE 1982, 2301, vgl. dazu Beispiel Rdn 20).

Vom Inhalt her betrafen die durch die 6. EG-Richtlinie ausgelösten Ergänzungen des UStG den Grenzausgleich, die Erfassung von Sachzuwendungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer, die Besteuerung von unentgeltlichen Leistungen von Vereinigungen an ihre Mitglieder, die Neuregelung des Ortes der sonstigen Leistung, die Einführung der Mindest-Bemessungsgrundlage, die steuerliche Erfassung von Anzahlungen für noch nicht erbrachte Leistungen, die Neuregelung der Besteuerung von Kleinunternehmern sowie schließlich die sog. Differenzbesteuerung für Kraftfahrzeughändler.

Als Folge höchstrichterlicher Rechtsprechung wurden verfahrensrechtliche Neuregelungen durchgeführt, insbesondere im Bereich der §§ 14 und 15 UStG, also bezüglich der Rechnungen, Gutschriften und des Vorsteuerabzuges.

Zum 1. 1. 2007 wurden die 1. und die 6. EG-Richtlinie sowie alle sie betreffenden Änderungen durch die so genannte Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG vom 28. 11. 2006, ABl. EU Nr. L 347, 1; MwStSystRL) ersetzt, ohne dass sich dadurch wesentliche inhaltliche Änderungen ergeben hätten, da die Neufassung lediglich „im Einklang mit dem Grundsatz besserer Rechtsetzung“ und „zur Gewährleistung der Klarheit und Wirtschaftlichkeit der Bestimmungen“ die seit 1977 ergangenen und zum Teil erheblichen Änderungen in ein einheitliches Regelwerk übernehmen sollte (vgl. 1. und 3. Erwägungsgrund MwStSystRL).

Aus diesen Erwägungen ergibt sich auch, dass – trotz der Aufhebung der 1. EG-Richtlinie, der 6. EG-Richtlinie und der jeweiligen Änderungsrechtsakte – die dazu

ergangenen Begründungen in den Erwägungsgründen und die Protokollerklärungen weiterhin gelten.

1.1.3 Deutsche Einigung und Umsatzsteuer

- 6 Die Bildung der Währungsunion zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Deutschen Demokratischen Republik zum 1. 7. 1990 zwang beide Partner, ihr Umsatzsteuerrecht einander anzugleichen. Da bis zum Inkrafttreten des Einigungsvertrages die verschiedenen Steuerhoheiten bestehen blieben, wurden – neben der Übernahme des Umsatzsteuernettosystems mit Vorsteuerabzug durch die Deutsche Demokratische Republik – vor allem Regelungen in das Umsatzsteuerrecht beider Staaten übernommen, die die Steuergrenze zwischen den beiden Staaten beseitigte.
- 7 Der sog. Einigungsvertrag zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der früheren Deutschen Demokratischen Republik vom 31. 8. 1990 regelte für das Gebiet der Umsatzsteuer Folgendes: Vom 1. 1. 1991 an trat das Recht der Besitz- und Verkehrsteuern, und zwar die Umsatzsteuer einschließlich der Einfuhrumsatzsteuer in dem beigetretenen Teil Deutschlands in Kraft. Nach dem 31. 12. 1990 gab es keine Zweistaatlichkeit mehr auf steuerrechtlichem Gebiet.

Das in mehreren Punkten geänderte Umsatzsteuergesetz galt von da an in der Bundesrepublik Deutschland, bestehend aus sechzehn Bundesländern, als dem neu geregelten Inland. Lediglich der Kürzungsanspruch für Warenbezüge aus der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik, basierend auf § 26 Abs. 4 UStG und geregelt durch hierzu ergangene allgemeine Verwaltungsvorschriften, war noch bis zum 31. 3. 1991 in Kraft.

1.1.4 Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz

- 8 Noch einschneidender als die Änderungen, die die Umsetzung der 6. EG-Richtlinie durch das UStG 1980 gebracht hatte, waren die Änderungen, die durch die Umsetzung der Binnenmarktrichtlinie vom 16. 12. 1991 (91/680/EWG, ABl. EG 91, L 376/1) mit dem Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz (UStBG = UStG 1993) in das nationale Recht übernommen wurden.

Kernstück der Neuregelung war die „Übergangsregelung für die Besteuerung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten“. Darin wurden für eine zunächst bis 31. 12. 1996 befristete Übergangszeit die umsatzsteuerrechtlichen Folgerungen aus dem Wegfall der innergemeinschaftlichen Grenzen gezogen und ein völlig neues Grenzausgleichssystem für den EG-Bereich eingeführt:

- Für den innergemeinschaftlichen nichtkommerziellen Reiseverkehr gilt grundsätzlich das Ursprungslandprinzip: Private Verbraucher können seit 1993 im gesamten Gemeinschaftsgebiet unbegrenzt Waren einkaufen und mit nach Hause nehmen, ohne einem Grenzausgleich zu unterliegen. Diese Lieferungen werden nur nach dem Recht des Landes besteuert, aus dem die Waren stammen (Ursprungsland).

- ▶ Ausnahmen gelten für den Versandhandel und den Verkauf neuer Fahrzeuge.
- ▶ Für den innergemeinschaftlichen kommerziellen Warenverkehr bleibt es beim Bestimmungslandprinzip: An die Stelle der bisherigen EUSt tritt die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs von Gegenständen. Innergemeinschaftliche Lieferungen werden gem. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V. mit § 6a UStG 1993 von der Steuer befreit. Dem Grundprinzip der Umsatzbesteuerung folgend verbleibt damit dem Staat das Besteuerungsrecht, in dem auch der Letztverbrauch der Waren stattfindet (= Bestimmungsland).
- ▶ Grenzformalitäten werden durch periodische Erklärungen der Unternehmer (zusammenfassende Meldung) und ein neues Kontrollverfahren ersetzt (vgl. dazu VO [EWG] 218/82 v. 27. 1. 1992). Daher benötigt seitdem jeder Unternehmer, der am innergemeinschaftlichen Leistungsaustausch teilnimmt, eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr., § 27a UStG 1993), die nicht mit der nationalen Steuernummer identisch ist und vom Bundeszentralamt für Steuern, ehemals Bundesamt für Finanzen erteilt wird.

1.1.5 Entwicklung seit 1993

Auch das USt-Recht unterliegt in der Zwischenzeit ähnlich schnellen Wandlungen wie man sie von den anderen Steuerarten her gewohnt ist. So wurde das UStG seit der Umsetzung der Binnenmarkttrichtlinie im UStG 1993 schon vielfach geändert. Als wesentliche Änderungen beinhaltend seien das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. 10. 1995 (BGBl I 1394), das Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 vom 12. 12. 1996 (BGBl I 1851) und das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vom 24. 3. 1999 (BGBl I 402) erwähnt. 9

Im Jahressteuergesetz 1996, Umsatzsteuer-Änderungsgesetz 1997 und im Steuerentlastungsgesetz 1999 wird erneut EG-Recht in nationales Recht umgesetzt. Während der Schwerpunkt der Maßnahmen des UStÄndG 1997 auf einer Neuregelung des Ortes der Lieferung (§ 3 Abs. 6 und 7 UStG), der Neukonzeption der steuerlichen Behandlung des Reihengeschäfts einschließlich einer Regelung für das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft (Wegfall § 3 Abs. 2 UStG, Neuregelung in § 3 Abs. 6 Satz 5 und 6, Abs. 7 Satz 2 UStG, § 25b UStG) und auf der Zulassung von Fiskalvertretern (§§ 22a – e UStG) lag, brachte das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 eine Neukonzeption des Eigenverbrauchs und der unentgeltlichen Leistungen des Arbeitgebers an sein Personal (Wegfall § 1 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2 UStG; Neuregelung in § 3 Abs. 1b UStG bzw. § 3 Abs. 9a UStG, § 3f UStG), die Beschränkung des Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Pkw (§ 15 Abs. 1b UStG, § 15a Abs. 3 Nr. 2 UStG und Abs. 4 Satz 2 UStG) und das Vorsteuerabzugsverbot für nicht abzugsfähige Betriebsausgaben und Reisekosten (§ 15 Abs. 1a UStG).

Eine lesenswerte Darstellung der Zusammenhänge und Hintergründe, die zu den Änderungen im Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 führten, findet sich in NWB Steuerrecht aktuell 1/99 S. 315 ff.

- 10 Die danach festzustellende „Phase gesetzgeberischer Ruhe“ war trügerisch: So folgten dem im Dezember 2001 verabschiedeten Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften – Steueränderungsgesetz 2001 (StÄndG) –, dem Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzung und zur Änderung anderer Steuergesetze – Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz (StVBG) – sowie dem Steuervergünstigungsabbaugesetz v. 16. 5. 2003 (StVergAbG) u. a. das Haushaltsbegleitgesetz 2004, das Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Vergünstigungsabbaugesetz (sog. Korb II), das Gesetz zur Förderung der Steuerehrlichkeit, das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze, das Gesetz zur Intensivierung der Bekämpfung der Schwarzarbeit und damit zusammenhängender Steuerhinterziehung (SchwarzArbG) und das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (EURLUmsG), die alle mehr oder weniger weitgehende Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer mit sich brachten. Als besonders **erwähnenswerte Änderungen** seien genannt:

- ▶ Ersatz des bisherigen Abzugsverfahrens (§ 18 Abs. 8 UStG, §§ 51 – 58 UStDV) durch die Regelung zum **Übergang der Steuerschuldnerschaft** auf den Leistungsempfänger in § 13b UStG durch das StÄndG 2001. Dadurch ausgelöst die Folgeänderungen in §§ 14, 14a UStG (Rechnungserteilung), § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG (Vorsteuerabzug) und bei der Differenzbesteuerung in § 25a Abs. 5 UStG. Die übrigen Änderungen sind im Wesentlichen klarstellender Art, wie z. B. die Änderung bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs in § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG, welche die Rechtsprechung des EuGH zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen in nationales Recht überträgt.
- ▶ Die **Einführung verfahrensrechtlicher Bestimmungen** (vgl. § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG, § 18c UStG, § 18f UStG und § 22 Abs. 1 Satz 2 UStG) sowie von **Straf- und Bußgeldbestimmungen** (vgl. §§ 26b UStG, 26c UStG, 27b UStG) durch das StVBG, um so das Steueraufkommen zu sichern.
- ▶ Die **Umsetzung der E-Commerce-Richtlinie** durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz. Ziel der Neuregelung ist, durch Sonderregelungen zum Ort der sonstigen Leistung in § 3a Abs. 4 und Abs. 3a UStG bzw. in § 1 UStDV, für Drittlandsunternehmer und EU-Unternehmer im Bereich der elektronischen Dienstleistungen gleiche Wettbewerbschancen zu schaffen.
- ▶ Die **umfassende Änderung der Rechnungsvorschriften** (§§ 14, 14a, 14b, 14c, 15 UStG, §§ 31 ff. UStDV) durch das SteuerÄndG 2003 und das SchwarzArbG, die vollständig neue Fassung des § 15a UStG sowie die Umsetzung wichtiger EuGH-Urteile durch das EURL-UmsG.

Auch der Trend in der Rechtsprechung des EuGH und BFH, nationale Regelungen und Verwaltungsanweisungen als nicht mit Europarecht übereinstimmend zu verwerfen, ist ungebrochen und bringt nach wie vor in der Rechtsfortentwicklung und Rechtsanwendung einiges in Bewegung. Erwähnt seien:

- ▶ Das Haushaltsbegleitgesetz 2006 mit der **Erhöhung des Steuersatzes von 16 % auf 19 %**, der ermäßigte Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG) bleibt unverändert.
- ▶ Das Gesetz zur Eindämmung missbräuchlicher Steuergestaltung und das Gesetz zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung mit der Einführung der **Steuerpflicht**

für alle Spielbankumsätze, der Beschränkung der 1%-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens und der Erhöhung bzw. Verlängerung der Ist-Versteigerungsgrenzen,

- ▶ das Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse mit **Erleichterungen im Verfahren der Vorsteuerberichtigung**, einer **Anhebung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen** von 100 € auf 150 € und der Anhebung der steuerlichen Buchführungspflichtgrenze,
- ▶ das **Jahressteuergesetz 2007**, in dem weitere Vorschriften des UStG und der UStDV geändert und – wie z. B. § 15 Abs. 1a UStG – an das Gemeinschaftsrecht angepasst wurden (ausführlich dazu NWB Fach 7 Seite 6870 ff.),
- ▶ das **Jahressteuergesetz 2008** mit dem Schwerpunkt **Abschaffung** der Regelung zum sog. **Restaurantsumsatz** (= Verzehr an Ort und Stelle) in § 3 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStG (vgl. dazu Rdn. 278), Änderungen im Bereich der Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 25 UStG und Aufhebung der Haftung nach § 13d UStG),
- ▶ das **Jahressteuergesetz 2009** vom 19. 12. 2008 (BGBl 2008 I 2794) in der Hauptsache mit der zum 1. 1. 2010 in Kraft tretenden **Neuregelung des Ortes der sonstigen Leistung** aufgrund der RL2008/8/EG vom 12. 2. 2008 (*Huschens*, in NWB 2009 Seite 36 ff. und Rdn. 227 ff.) sowie
- ▶ das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. 12. 2008 (BGBl 2008 I 2850) mit Erleichterungen für die Wirtschaft im Bereich der §§ 14, 15 und 18a UStG (*Huschens*, in NWB 2009 Seite 125 ff.).
- ▶ Das **Jahressteuergesetz 2010** v. 8. 12. 2010, BGBl 2010 I 1768 mit den zur Umsetzung von Art. 168a MwStSystRL notwendigen Gesetzesänderungen in § 15 Abs. 1b und § 15a Abs. 6a UStG, die das **Ende des „Seeling-Modells“** (vgl. Rdn. 409) bedeuten, Ergänzungen des zum 1. 7. 2010 neu gefassten § 3a UStG sowie **Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers** in § 13b UStG.
- ▶ Das **Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. 11. 2011**, durch welches die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen für elektronische Rechnungen neugefasst wurden, sowie
- ▶ Das **Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz** vom 7. 12. 2011, welches u. a. eine Änderung der Regelungen des Leistungsortes von Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen brachte.
- ▶ Nachdem das **Jahressteuergesetz 2013** im Vermittlungsausschuss gescheitert ist und am Ende der Legislaturperiode nicht durchgesetzt werden konnte, blieb das Umsatzsteuergesetz im Jahr 2012 von Änderungen weitgehend verschont. Durch das Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz wurden allerdings zum 30. 6. 2013 noch einige erforderliche Änderungen von europarechtlichen Vorgaben umgesetzt.
- ▶ Das **Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts (StÄnd-AnpG-Kroatien)** wurde am 30. 7. 2014 verkündet (BGBl 2014 I 1266). Es enthält neben den notwendigen Änderungen im Zusammenhang mit dem Beitritt Kroatiens in die EU zahlreiche weitere Änderungen steuerlicher Normen. Die Änderungen gelten grundsätzlich ab dem 1. 1. 2015; teilweise ist jedoch eine frühere oder spätere Anwendung vorgesehen.

- ▶ Mittlerweile ist das **Steueränderungsgesetz 2015** in Kraft getreten. Zu Beginn des Gesetzgebungsverfahrens lautete der Gesetzestitel „Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“; aufgrund einer Namensänderung beendete der Gesetzentwurf das Gesetzgebungsverfahren als „Steueränderungsgesetz 2015“. Für den Bereich der Umsatzsteuer sind erwähnenswert die Neuregelung der Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG) und Änderungen beim Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG).
- ▶ Im Jahr 2017 gibt es nur wenige gesetzliche Änderungen. Erwähnenswert ist hier die Anhebung der Grenze für Kleinbetragsrechnungen von 150 € auf 250 € (Art. 5 Zweites Bürokratieentlastungsgesetz vom 30. 6. 2017, (BGBl. I S. 2143) und die Ergänzung des § 13c Abs. 1 UStG durch Art. 9 im Kontext der Haftung bei Factoring. Hier wurde die bisherige Verwaltungsauffassung im Umgang mit der Haftung bei Factoring (Abschn. 13c.1 Abs. 27 UStAE) als Reaktion auf das BFH Urteil vom 16. 12. 2015 (XI R 28/13, NWB DokID: WAAAF-68578) gesetzlich kodifiziert.

1.2 Das Umsatzsteuersystem

- 11 Die Umsatzsteuer hat das Wesen einer **Verkehrsteuer** und erfasst alle Stufen des wirtschaftlichen Prozesses: Produzent, Großhändler und Einzelhändler zahlen jeweils auf ihrer Umsatzstufe Steuer. **Im verfahrensrechtlichen Bereich** ist die Steuer als **Selbstveranlagungssteuer** gestaltet: der Unternehmer gibt eine Steueranmeldung (vgl. § 168 AO) beim Finanzamt ab, in der er die Zahllast der Umsatzsteuer selbst errechnet und den Zahlungsbetrag zum gesetzlich bestimmten Fälligkeitstage entrichtet. Auf diese Weise entlastet die Wirtschaft die Finanzverwaltung, indem sie – gesetzlich veranlasst – deren Aufgaben übernimmt.

Von dem Gedanken der **Steuerträgerschaft** her gesehen ist die Umsatzsteuer eine **Verbrauchssteuer**; sie wird wirtschaftlich vom Abnehmer der Leistung, dem Endverbraucher, getragen.

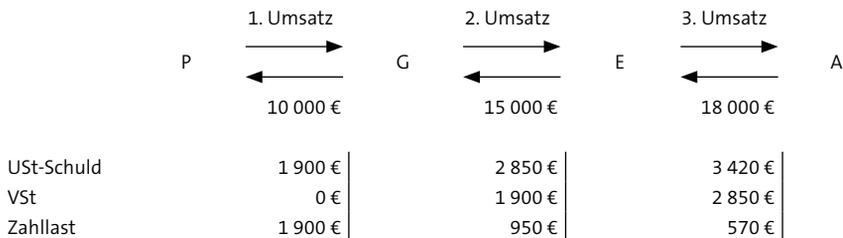
Unter dem Gesichtspunkt der **Steuerhoheit** im Sinne der Verwaltungshoheit wiederum ist die Umsatzsteuer eine **Verkehrsteuer**. Blickt man auf § 169 Abs. 2 Satz 1 AO, so ist die Umsatzsteuer verjährungsrechtlich gesehen eine Verkehrsteuer mit einer Festsetzungsverjährungsfrist von vier Jahren, im Gegensatz zur Verbrauchssteuer mit nur einjähriger Festsetzungsverjährungsfrist.

- 12 Das Besondere an dem seit 1968 gültigen Umsatzsteuersystem ist die Tatsache, dass im Rahmen der bedeutendsten Umsatzform, nämlich bei der Leistungsbesteuerung, eine **wettbewerbsneutrale Wirkung** herbeigeführt wird, die in der vorangegangenen Form der Umsatzbesteuerung nicht vorhanden war: Bei dem bis 1967 gültigen **Bruttobesteuerungssystem** ist für die Steuerbelastung ausschlaggebend, wie viele Umsatzstufen (= Phasen) durchlaufen werden. Müssen beispielsweise Produzent, Großhändler und Einzelhändler jeweils 4% an Umsatzsteuer entrichten, ist die Steuerlast für den Endverbraucher größer, als wenn ein Unternehmer alle Umsatzstufen zwischen

Produktion und Abgabe an den Endverbraucher in seiner Hand konzentriert und damit nur eine einmalige vierprozentige Steuer auslöst.

Das zzt. gültige **Allphasennettobesteuerungssystem mit Vorsteuerabzug** ist so gestaltet, dass jede Umsatzstufe nur die eigene Wertschöpfung besteuert und die letztendliche Steuerlast an den Endverbraucher weitergibt.

BEISPIEL: ▶ Produzent P veräußert Waren an den Großhändler G zum Preise von 10 000 € + 1 900 USt. G verkauft diese Ware zum Preis von 15 000 € + 2 850 € an den Einzelhändler E weiter. E seinerseits findet einen privaten Abnehmer A, dem er die Ware für 18 000 € + 3 420 € verkauft.



P muss zwar (unterstellt, er hat keinen Vorsteuer-Abzug) 1 900 € an das Finanzamt abführen. Diese bekommt er aber über den Kaufpreis von G bezahlt, so dass er nicht mit Umsatzsteuer belastet ist.

G hat eine Zahllast von 950 €. Dies entspricht genau dem auf seine Wertschöpfung von 5 000 € entfallenden Steuerbetrag von 19 % (**Hinweis:** Wegen dieses Effekts wird das Allphasennettobesteuerungssystem auch Mehrwertsteuersystem genannt. Dieser Begriff ist jedoch irreführend, da nicht nur der Mehrwert Steuergegenstand ist, sondern immer der jeweils vorliegende [gesamte] Umsatz i. S. des § 1 UStG).

G ist ebenfalls nicht mit Umsatzsteuer belastet: Die an P bezahlte Umsatzsteuer bekommt er vom Finanzamt als Vorsteuer erstattet und seine zu zahlende Umsatzsteuer wälzt er über den Preis auf seinen Abnehmer E ab.

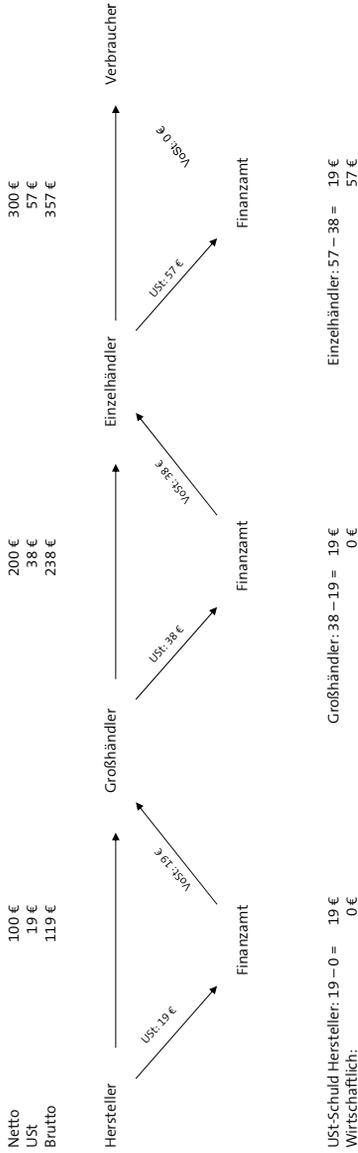
Genau dasselbe spielt sich auf der Einzelhändlerstufe ab (prüfen Sie nach!). Erst A, der keinen Vorsteuerabzug vornehmen kann, trägt die Umsatzsteuer wirtschaftlich (= Steuerträger).

Das Finanzamt erhält über die drei Umsatzstufen hinweg (1 900 € + 950 € + 570 € =) insgesamt 3 420 € an Umsatzsteuer.

Gelangt die Ware nicht an den Endverbraucher, z. B. weil die Ware bei E untergeht, so erhält das Finanzamt im Endeffekt keine Umsatzsteuer (= Verbrauchsteuercharakter der Umsatzsteuer).

Die Systematik des geltenden USt-Rechts

Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug



<p>Indirekte Steuer: Steuerschuldner und Steuerträger sind nicht identisch.</p>	<p>Verkehrssteuer: Anknüpfungspunkt: Akte des Wirtschaftsverkehrs.</p>	<p>Verbrauchssteuercharakter: Sinn und Zweck: Belastung des nichtunternehmerischen Endverbrauchs.</p>
<p>Kostenneutral für Unternehmer: Abwälzung der USt. auf Leistungsempfänger und gleichzeitiger VoSt-Abzug des Unternehmers führen zu Kostenneutralität.</p>	<p>Realisierung auf Endstufe: Kein VoSt-Abzug für nichtunternehmerischen Endverbraucher.</p>	<p>Mehrwertsteuer: Volle Besteuerung des Ausgangsumsatzes bei gleichzeitigem VoSt-Abzug führen im Ergebnis zur Besteuerung des „Mehrwerts“.</p>

Quelle: Weinfurter, Umsatzsteuer visuell, 5. Auflage, 2016, Schaubild 1.

Immer dann, wenn auf einer Umsatzstufe Vorsteuer abgezogen werden darf, kann es nicht zur Steuerkumulierung in dem Sinne kommen, dass Umsatzsteuer von Umsatzsteuer erhoben wird. 13

Im Rahmen der sog. **systemwidrigen Steuerbefreiungen** dagegen tritt eine solche Kumulierungswirkung ein. Wegen des durch die Steuerbefreiung ausgelösten Wegfalls des Vorsteuerabzugs (vgl. § 15 Abs. 2 und Abs. 3 UStG) ist die steuerpflichtige Ausgangsleistung auf der Endstufe im Ergebnis mit höherer Umsatzsteuer belastet als ohne diese Befreiung: Die nicht abzugsfähige Vorsteuer wird zum Kostenfaktor, fließt in den Preis und damit in die Bemessungsgrundlage des nachfolgenden Umsatzes ein.

BEISPIEL: Unterstellen Sie, der Umsatz zwischen G und E im obigen Beispiel (Rdn. 12) sei systemwidrig steuerbefreit. Dies würde den G dazu veranlassen, die nicht abziehbare Vorsteuer i. H. von 1 900 € im Preis auf E abzuwälzen, von diesem also einen Preis von 16 900 € zu verlangen. Will E denselben Rohgewinn erwirtschaften wie zuvor, so muss er von A diese 16 900 € und den Rohgewinnaufschlag von 3 000 € = 19 900 € netto und 3 781 € USt verlangen. A zahlt nicht nur die im Preis abgewälzte Umsatzsteuer aus dem Vorumsatz, sondern auch noch zusätzliche 361 € USt aus dieser Umsatzsteuer.

Betrachtet man die Umsatzsteuer mit den Augen des Steuerträgers, so hat sie die Eigenschaft einer **Sachsteuer**, auch **Objektsteuer** genannt. Sie besteuert als Steuergegenstand die in § 1 Abs. 1 UStG genannten Umsätze und nicht die persönliche Leistungskraft des Steuerträgers, wie es die Einkommensteuer als Personensteuer vorsieht. Die persönlichen Verhältnisse des Steuerträgers und erst recht die des Unternehmers als Steuerzahler sind bedeutungslos. Aus diesem Grunde trifft die Umsatzsteuer auch immer wieder der Vorwurf einer unsozialen Steuer. 14

Als Objektsteuer wird die Umsatzsteuer in vielerlei Hinsicht im Rahmen der Steuererhebung anders behandelt als die Personensteuer. So ist sie z. B. in der Regel Billigkeitsmaßnahmen wie Vollziehungsaussetzung, Stundung oder Erlass nicht zugänglich. Anderes gilt nur dann, wenn die Steuer etwa als Nachzahlungsforderung aufgrund einer Außenprüfung nicht mehr auf den Abnehmer abgewälzt werden kann.

1.3 Die Kompetenzen im Umsatzsteuerrecht

1.3.1 Allgemeines

Das Grundgesetz kennt drei verschiedene Steuerkompetenzen (vgl. Art. 105 ff. GG): die Gesetzgebungskompetenz, die Verwaltungskompetenz und die Aufkommenshoheit. 15

Die **Gesetzgebungskompetenz** bezüglich der Umsatzsteuer steht nach Art. 105 Abs. 2 GG dem Bund zu, da es sich bei der Umsatzsteuer gem. Art. 106 Abs. 3 GG um eine sog. Gemeinschaftssteuer handelt.

Die **Verwaltungskompetenz**, d. h. die Arbeit der Steuererhebung weist Art. 108 Abs. 2 GG den Ländern zu.

Die **Aufkommenshoheit** ist in Art. 106 GG geregelt. Danach ist die Umsatzsteuer eine **Gemeinschaftssteuer**, deren Aufkommen **dem Bund, den Ländern** und seit dem 1.1.1998 **den Gemeinden** gemeinsam zusteht. Der Anteil, der dabei jeweils den 16

Beteiligten zusteht, ist allerdings nicht im Grundgesetz selbst geregelt, sondern ist jeweils durch Bundesgesetz zu regeln (Art. 106 Abs. 5a GG). Hierbei handelt es sich um Zustimmungsgesetze, die vom Bundestag beschlossen werden, jedoch der Zustimmung des Bundesrates bedürfen.

1.3.2 Rechtsquellen

1.3.2.1 Allgemeine Rechtsquellen

- 17 **Rechtsgrundlagen** für die Steuerverwaltung sind bei der Umsatzsteuer zum einen das **Umsatzsteuergesetz** selbst, sodann die **Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung** mit dem Charakter einer Rechtsverordnung.
- 18 Einzelne Umsatzsteuervorschriften, insbesondere diejenigen über Steuerbefreiung, nehmen Bezug auf **außersteuerliche Vorschriften** wie das **NATO-Truppenstatut**, das **Offshore-Steuerabkommen**, die **Abgabenordnung** oder das **Finanzverwaltungsgesetz**.
- 19 Umsatzsteuer-Anwendungserlass, Umsatzsteuerkartei, Ministererlasse und Schreiben ergänzen die Rechtsvorschriften, wobei diese als **Verwaltungsanweisungen** nur für die Beamten der Finanzverwaltung verbindlich sind, nicht für den Steuerpflichtigen oder die Steuergerichte. Trotzdem richten sich die Steuerpflichtigen in der Regel ebenfalls nach diesen Anweisungen, da sie nach dem Grundsatz der einheitlichen Steuererhebung davon ausgehen können, dass die Anweisungen in allen Ländern einheitlich angewandt werden.

1.3.2.2 Gemeinschafts- und Richterrecht

- 20 Eine besondere Rolle bei den Rechtsquellen im Bereich der Umsatzsteuer spielt das **Gemeinschaftsrecht** und damit zusammenhängend das **Richterrecht**, dies vor allem seit dem sog. Solange-II-Beschluss des BVerfG v. 22.10.1986 (BVerfGE 73, 339). In ihm hat das BVerfG die Entscheidungen des EuGH als für die nationalen Gerichte verbindlich erklärt und damit dem EuGH das alleinige Prüfungs- und Verwerfungsrecht in Bezug auf das Gemeinschaftsrecht zugesprochen.

EG-Richtlinien und ihre Auslegung durch den EuGH werden so – außer über den Weg der Transformation – über die Vorlagepflicht nach Art. 267 AEUV (ex-Art. 234 EG-Vertrag/ex-Art. 177 Abs. 3 EWGV) bzw. die **richtlinienkonforme Auslegung** zu Rechtsgrundlagen des nationalen Umsatzsteuerrechts.

1.3.3 Organisation

- 21 Zur Organisation der **Steuererhebung** gilt Folgendes: Für die **Einfuhrumsatzsteuer** ist die **Zollverwaltung** zuständig. Dies kann bei der Art der Tatbestandserfüllung einer Einfuhr nicht anders sein, da der Transport einer Ware vom Drittlandsgebiet in das Inland die Steuer auslöst (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Im Übrigen ist gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 AO für die **Umsatzsteuererhebung** dasjenige **Finanzamt** zuständig, von dessen Bezirk aus der

Unternehmer sein Unternehmen im Geltungsbereich des UStG ganz oder überwiegend betreibt.

Für Unternehmer, die nicht im Inland ansässig sind, ist aufgrund der Ermächtigung in § 21 Abs. 1 Satz 2 AO durch § 1 UStZustV die Zuständigkeit länderspezifisch einzelnen genannten Finanzämtern übertragen. Eine **Sonderzuständigkeit** besteht für solche Unternehmer, die von § 18 Abs. 4c UStG Gebrauch machen bzw. nicht im Inland ansässig sind und denen **Vorsteuerüberhänge vergütet** werden. Für diese ist das **Bundeszentralamt für Steuern** oder eine andere **Finanzbehörde** zuständig, auf die das Vergütungsverfahren **übertragen** wird (§ 61 UStDV).

1.4 Geltungsbereich

1.4.1 Inland

Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 5 UStG ist ein Umsatz nur **steuerbar**, wenn er **im Inland** ausgeführt wird. Nicht erforderlich ist, dass der Umsatz von einem Steuerinländer oder von einer inländischen Betriebsstätte erbracht wird. 22

§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG beschreibt das Inland als das Gebiet der Bundesrepublik mit Ausnahme des Gebiets von Büsingen, der Insel Helgoland, der Freizonen des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 des ZollVG (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.

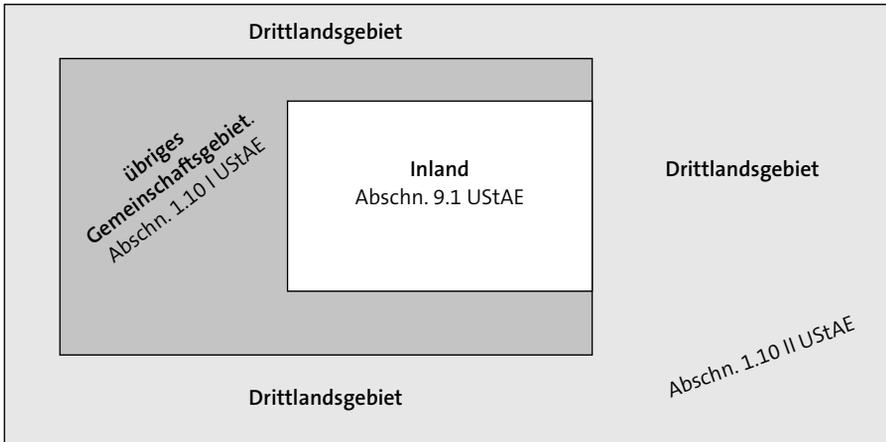
Hiervon abzugrenzen ist das Drittlandsgebiet und das Gemeinschaftsgebiet.

Unter **Drittlandsgebiet** ist gem. § 1 Abs. 2a Satz 3 UStG **das Gebiet** zu verstehen, **das nicht Gemeinschaftsgebiet ist**.

Das **Gemeinschaftsgebiet** umfasst das **Inland** i. S. des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG **und die Gebiete der übrigen Mitgliedstaaten der EG**, die nach dem Gemeinschaftsrecht als Inland dieser Staaten gelten (= **übriges Gemeinschaftsgebiet**, vgl. die **Aufzählung in Abschn. 1.10 UStAE**), also z. B. nicht die überseeischen Departements Frankreichs. Dagegen werden Monaco und die Insel Man ausdrücklich den Gebieten Frankreichs, Großbritanniens bzw. Nordirlands und damit dem Gemeinschaftsgebiet zugerechnet.

1.4.2 Übersicht

23



Ausland = übriges Gemeinschaftsgebiet + Drittlandsgebiet

Gemeinschaftsgebiet = Inland + übriges Gemeinschaftsgebiet

1.5 Prüfungsschema

- 24 Die Lösung einer Klausur ergibt sich aus dem Gesetz. Auch die Bearbeitung einer Klausur im Umsatzsteuerrecht setzt notwendig Kenntnisse der Rechtsanwendung voraus (sog. Subsumtionstechnik), da es auch hier (nur) darum geht, den Klausursachverhalt mit den abstrakten Tatbestandsmerkmalen einer Norm zu vergleichen, um so festzustellen, welche Rechtsfolgen eingreifen.



HINWEIS

Vom Sachverhalt und der Fallfrage über die Norm zur Lösung!

Ausgehend vom Aufbau des Umsatzsteuergesetzes und dem Besteuerungssystem folgend sollte bei der Klausurlösung – zumindest gedanklich – bei der Beurteilung eines Leistungsaustausches nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nach dem folgenden Prüfungsschema vorgegangen werden:

1. Der mögliche Steuerschuldner muss **Unternehmer** sein (§ 2 UStG) als
 - ▶ natürliche Person,
 - ▶ juristische Person,
 - ▶ Personenzusammenschluss, der nach außen als Einheit auftritt,
 - ▶ Lieferer eines neuen Fahrzeugs (§ 2a UStG).

2. Der fragliche Vorgang muss in den **Rahmen des Unternehmens** fallen, weil er ein
 - ▶ Grundgeschäft,
 - ▶ Hilfgeschäft oder
 - ▶ Nebengeschäft ist.
3. Damit ein **steuerbares Leistungsverhalten** vorliegt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), muss
 - ▶ eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne
 - ▶ im Inland erbracht werden,
 - ▶ der eine Gegenleistung (**Entgelt**) gegenüberstehen muss.
4. Wenn danach eine **Leistung im Leistungsaustausch** vorliegt, so kann dies darstellen
 - ▶ eine **Lieferung** (§ 3 Abs. 1, 3 und 4 UStG), weil Verfügungsmacht an einem Liefergegenstand verschafft wird,
 - ▶ eine **sonstige Leistung** (§ 3 Abs. 9 UStG), weil eine Leistung vorliegt, die nicht in einer Lieferung besteht.
5. Wenn keine Leistung im Leistungsaustausch vorliegt, kann ein **Auffangtatbestand** zutreffen, nämlich:
 - ▶ eine unentgeltliche Wertabgabe (Eigenverbrauch)
 - einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, § 3 Abs. 1b oder
 - einer sonstigen Leistung gleichgestellt, § 3 Abs. 9a UStG,
 - ▶ eine Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG),
 - ▶ ein innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG),
 - ▶ eine Anzahlung i. S. von § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG,
 - ▶ eine Strafsteuer wegen fehlerhaftem Rechnungsausweises i. S. von § 14c Abs. 1, 2 UStG,
 - ▶ ein Umsatz, der als Margenbesteuerung erfasst wird (§§ 25, 25a UStG).
6. Die Tatbestandserfüllung muss **im Inland** erfolgt sein (§ 1 Abs. 2, §§ 3 – 3g UStG).
7. Wenn ein **steuerbarer Umsatz** vorliegt, ist zu prüfen, ob die Steuerpflicht durch eine **Steuerbefreiungsvorschrift** ausgeschlossen ist (§ 4 ff. UStG).
Ist auf die Steuerbefreiung wirksam verzichtet worden (§ 9 Abs. 1 bis Abs. 3 UStG)?
8. Wenn der Umsatz **steuerpflichtig** ist, ist seine **Bemessungsgrundlage** zu bestimmen (§ 10 UStG).
9. Steht die Bemessungsgrundlage fest, ist der **anzuwendende Steuersatz** zu ermitteln, wobei anzuwenden sein kann
 - ▶ der Regelsteuersatz des § 12 Abs. 1 UStG,
 - ▶ der ermäßigte Steuersatz des § 12 Abs. 2 UStG,
 - ▶ ein besonderer Steuersatz wie z. B. der des § 24 UStG.

10. Ermittlung des Vorsteuerabzugs gem. §§ 14, 15 UStG. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen
- ▶ abziehbarer Vorsteuer (§ 15 Abs. 1 UStG)
 - ▶ abzugsfähiger Vorsteuer (§ 15 Abs. 1a, Abs. 1b, Abs. 2 und Abs. 3 UStG). Gegebenenfalls ist bei gemischten Ausgangsumsätzen eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen.
11. Wenn eine **Änderung der Verhältnisse** stattfindet, kann sich hieraus eine Berichtigung der Steuer ergeben, nämlich:
- ▶ nach § 15a UStG die Berichtigung des Vorsteuerabzugs,
 - ▶ nach § 17 UStG die Berichtigung der Steuerschuld und des Vorsteuerabzugs.
12. Je nach Aufgabenstellung ist in einem verfahrenstechnischen Teil zum
- ▶ Zeitpunkt der Entstehung der Steuerschuld (§§ 13, 20 UStG),
 - ▶ Steuerschuldner (§§ 13a, 13b UStG)
 - ▶ Haftung (§§ 13c, 13d und 25d UStG) sowie
 - ▶ Besteuerungsverfahren (§§ 16, 18 UStG)
- Stellung zu nehmen.



FRAGEN

	Rdn.
1. Was ist das Besondere am seit 1968 bestehenden Besteuerungssystem? Wie wird deswegen dieses System genannt?	1 11 ff.
2. Was waren die Gründe, dieses System einzuführen?	1
3. Gelten die 1. und 6. EG-Richtlinie auch heute noch?	5
4. Ist die Umsatzsteuer eine Verkehrs- oder Verbrauchsteuer?	11
5. Was besagt der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität?	12
6. Inwiefern verstieß das bis 1967 geltende Umsatzsteuerrecht gegen den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität?	12
7. Ist der Vorwurf berechtigt, die Umsatzsteuer sei eine „unsoziale Steuer“?	14
8. Nennen Sie die Rechtsquellen des Umsatzsteuerrechts!	15 ff.
9. Welche deutschen Staatsgebiete sind aus dem Geltungsbereich des UStG ausgenommen?	22
10. Welche umsatzsteuerliche Folge ergibt sich daraus?	22 f.
11. Erläutern Sie die Begriffe Gemeinschaftsgebiet und Drittlandsgebiet!	22

25–35 (einstweilen frei)

KAPITEL 2: STEUERGEGENSTAND

2.1	Umsatz	19
2.1.1	Der Begriff des Umsatzes	19
2.1.2	Steuerbarkeit	19
<hr/>		
2.2	Leistung	21
2.2.1	Begriffsbestimmung	21
2.2.1.1	Verpflichtung/Erfüllung	21
2.2.1.2	Fehlende Verpflichtungsgeschäfte	23
2.2.2	Einheitlichkeit der Leistung	24
2.2.2.1	Grundsatz	24
2.2.2.2	Hauptleistung/Nebenleistung	26
2.2.3	Leistung im wirtschaftlichen Sinne	27
2.2.4	Leistungswille	27
<hr/>		
2.3	Leistungsaustausch	28
2.3.1	Vorhandensein zweier Beteiligten	29
2.3.2	Austausch von Leistung und Gegenleistung	29
2.3.2.1	Grundsatz	29
2.3.2.2	Bau auf fremdem Grund und Boden	31
2.3.2.3	Gesellschaftsleistungen	32
2.3.2.3.1	Leistungen Gesellschaft – Gesellschafter	32
2.3.2.3.2	Leistungen Gesellschafter – Gesellschaft	33
2.3.2.3.3	Gründung, Umwandlung und Auflösung von Gesellschaften	34
2.3.2.4	Sachzuwendungen an Arbeitnehmer	36
2.3.3	Mangelnder Leistungsaustausch	37
2.3.3.1	Übersicht Mangelnder Leistungsaustausch	38
2.3.3.2	Fehlende Person	38
2.3.3.3	Fehlende Leistung	39
2.3.3.3.1	Erbschaft	39
2.3.3.3.2	Zuschuss	40
2.3.3.3.3	Schenkung	40
2.3.3.3.4	Fehlende wirtschaftliche Verknüpfung	41

2.3.3.3.4.1	Gesellschaftsleistungen	42
2.3.3.3.4.2	Mitgliedsbeiträge	43
2.3.3.3.4.3	Vertragsstrafen	45
2.3.3.3.4.4	Schadensersatz	46

Kapitel 2: Steuergegenstand

2.1 Umsatz

2.1.1 Der Begriff des Umsatzes

Wie jedes materielle Steuergesetz ist auch das UStG von dem Prinzip der **Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung** getragen (§ 38 AO): Sobald ein bestimmter Lebenssachverhalt einen im Gesetz umschriebenen abstrakten Tatbestand erfüllt, an den eine Leistungspflicht geknüpft ist, wird hierdurch die Steuerschuld ausgelöst. Das UStG kennt seit 1. 4. 1999 nur noch vier Tatbestände, die als **Umsätze** Umsatzsteuer auslösen:

► Den Haupttatbestand

- **Lieferungen und sonstige Leistungen** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), auch in den besonderen Erscheinungsformen der Werklieferung und der Werkleistung

► und die Ergänzungstatbestände

- **unentgeltliche Wertabgaben** (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG), die den entgeltlichen Leistungen gleichgestellt werden,
- **Einfuhr**, die die besondere Steuerform der Einfuhrumsatzsteuer auslöst (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG),
- **innergemeinschaftlicher Erwerb** (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG).

Über diese genannten Tatbestände hinaus wird bei **unrichtigem** (zu hohem) oder **unberechtigtem Steuerausweis** (§ 14c Abs. 1 und 2 UStG) Steuer als eine Art „Straf“-steuer ausgelöst. Gleiches gilt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG im Fall der sog. **Mindest-Ist-Versteuerung** bei Zahlungen auf noch nicht erbrachte Leistungsumsätze. Ferner entsteht in Fällen sog. Anzahlungen – Zahlungen, die bereits **vor** Erbringung der Lieferung oder sonstigen Leistung erbracht werden – bereits die Umsatzsteuer, obwohl weder der Haupttatbestand noch ein Ergänzungstatbestand erfüllt wurde. (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a Satz 4 UStG). Hiermit soll im Vorgriff auf eine noch zu erbringende umsatzsteuerpflichtige Leistung die Umsatzsteuer bereits erhoben und entrichtet werden, da das Entgelt bereits vor der Leistungserbringung vereinnahmt wurde.

2.1.2 Steuerbarkeit

Obwohl die Umsatzsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer nur den privaten Endverbrauch erfassen will, erfolgt die Besteuerung aus praktischen Gründen nach der Technik der Verkehrssteuern auf jeder Wirtschaftsstufe. Dabei wird die Umsatzsteuer durch die steuerbaren Umsätze ausgelöst, wie sie § 1 UStG beschreibt. Ein **steuerbarer Umsatz** liegt vor, wenn ein Sachverhalt unter einen der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 – 5 UStG beschriebenen gesetzlichen Tatbestände fällt.

Umgekehrt wird als **nicht steuerbarer Umsatz** ein Geschehen bezeichnet, bei dem wenigstens eines der gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 1 UStG nicht erfüllt ist, oder dies, wie in § 1 Abs. 1a UStG (Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung),

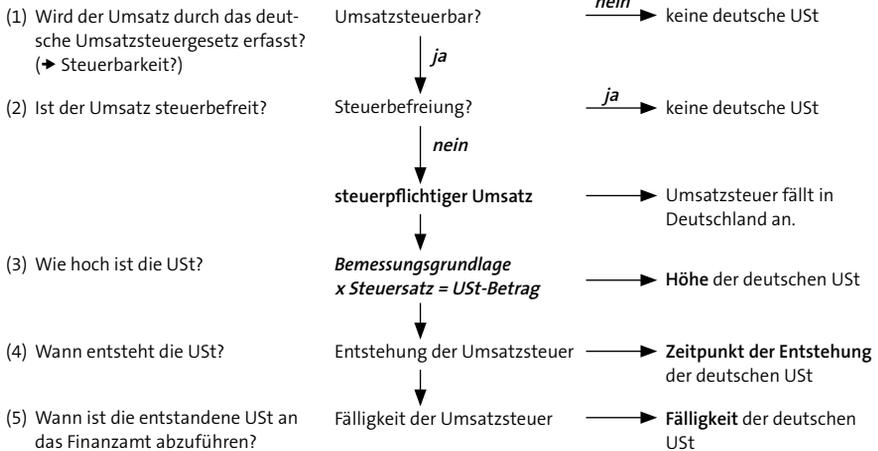
von Gesetzes wegen ausdrücklich ausgeschlossen ist (Näheres Rdn. 645). So ist z. B. eine in Paris ausgeführte Lieferung in der Bundesrepublik nicht steuerbar, da es am Tatbestandsmerkmal „im Inland“ fehlt.

Die Feststellung, dass ein bestimmter Lebenssachverhalt einen steuerbaren Umsatz darstellt, bedeutet noch nicht, dass auch Steuer anfällt, da in den §§ 4 und 5 UStG bestimmte Umsätze von der Steuer freigestellt werden. Ein **steuerbarer Umsatz** kann somit **steuerfrei oder steuerpflichtig** sein. D. h. eine Steuer fällt nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz nur an, wenn neben der Umsatzsteuerbarkeit auch die Umsatzsteuerpflicht vorliegt.

Obschon weder bei nicht steuerbaren noch bei steuerfreien Umsätzen Steuer anfällt, besteht doch ein erheblicher praktischer Unterschied: Die Nicht-Steuerbarkeit ergibt sich sozusagen von selbst. Wenn ein Umsatz z. B. im Ausland ausgeführt wird (nicht steuerbarer Umsatz), braucht der leistende Unternehmer seinerseits nichts darzutun, um den Steueranfall zu verhindern. Anders ist es bei der Steuerfreiheit: Für die Steuerfreiheit einer Ausfuhrlieferung muss der leistende Unternehmer eine Reihe von Nachweisen erbringen (§ 6 UStG). Auch die Möglichkeit, einen Umsatz nach § 9 UStG als steuerpflichtig zu behandeln, ist nur bei steuerfreien Umsätzen gegeben. Nachfolgendes Schaubild verdeutlicht, das bei der Überprüfung, ob ein Lebenssachverhalt zu einer Steuer nach dem deutschen Umsatzsteuergesetz führt, die mit der Frage nach der Steuerbarkeit beginnt.

Fragen zur Überprüfung: Von der Steuerbarkeit bis zur Fälligkeit.

Vereinfachtes Prüfschema



2.2 Leistung

2.2.1 Begriffsbestimmung

Die beiden Umsatzformen „Lieferung“ und „sonstige Leistung“ bilden gemeinsam den Oberbegriff „Leistung“ (vgl. Wortlaut § 3 Abs. 9 UStG). Die **Leistung** ist der **Haupttatbestand** der Besteuerung. 39

Der **Begriff der Leistung** ist im Gesetz nicht definiert. Er lässt sich aber als Oberbegriff zu den Leistungsarten Lieferung und sonstige Leistung ableiten (vergleichen Sie § 3 Abs. 1 UStG und § 3 Abs. 9 UStG!). Daraus folgt: Leistung ist **jedes Tun, Dulden oder Unterlassen** durch das einem anderen **willentlich** ein wirtschaftlicher Vorteil zugewandt wird.

2.2.1.1 Verpflichtung/Erfüllung

Um den Begriff der Leistung besser zu verstehen, knüpft man am besten an die zivilrechtliche Unterscheidung zwischen **Verpflichtungs- oder Kausalgeschäft** und **Verfügungs- oder Erfüllungsgeschäft** an: Erst das Bewirken der im Verpflichtungsgeschäft eingegangenen Schuld (= Leistung i. S. des § 362 BGB) führt auch umsatzsteuerlich zur **Leistung im wirtschaftlichen Sinne**. 40

BEISPIEL: A schließt mit dem Autohändler B am 8. 9. 01 einen Kaufvertrag über einen Neuwagen. Der Pkw wird am 20. 12. 01 übergeben und von A erst am 26. 1. 02 bezahlt.

Das Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag gem. § 433 BGB) ist am 8. 9. 01 zustande gekommen, hat aber umsatzsteuerlich keine Folgen. Erst die Übergabe des Pkw am 20. 12. 01 führt zur Übereignung, damit zur Verschaffung der Verfügungsmacht am Liefergegenstand und damit zur Lieferung i. S. des § 3 Abs. 1 UStG.

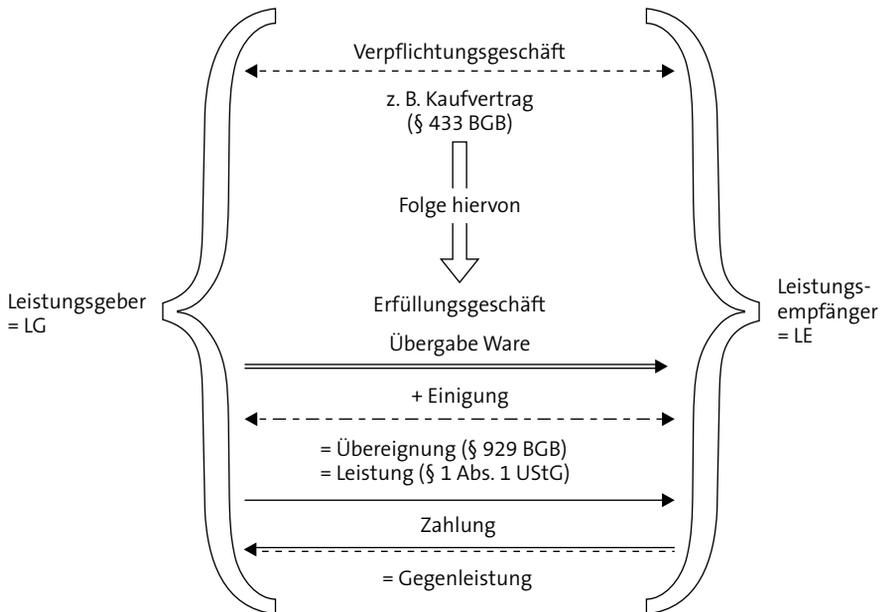
Da gem. § 433 Abs. 2 BGB A verpflichtet ist, den Kaufpreis zu zahlen, ist diese Leistung entgeltlich erbracht. Darauf, ob bzw. wann gezahlt wird, kommt es (zunächst) nicht an.

Das Verpflichtungsgeschäft ist trotzdem umsatzsteuerlich nicht ohne Bedeutung. Im Gegenteil. Nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH ist es Grundlage und Indiz für das Zustandekommen von Leistungen im Leistungsaustausch (EuGH, Urteil v. 3. 3. 1994 Rs. C-16/93 – „Straßenmusiker“, UR 1994, 399, NWB DokID: RAAAC-43252; BFH, Urteil v. 11. 4. 2002 V R 65/00, BStBl 2002 II S. 782).



HINWEIS

Die zivilrechtlichen Verpflichtungsgeschäfte bereiten die umsatzsteuerlich bedeutsamen Erfüllungsgeschäfte vor!



- 41 Von ihrem Wesen her kommt eine Vielzahl **privatrechtlicher Verpflichtungsgeschäfte als Kausalgeschäfte** in Frage:
- ▶ **Kaufvertrag** (§ 433 ff. BGB), über eine Sache,
 - ▶ **Tauschvertrag** (§ 480 BGB), über die Inzahlungnahme eines Gebrauchtfahrzeugs bei Anschaffung eines neuen Kfz, i. d. R. mit Barzahlung,
 - ▶ **Mietvertrag** (§ 535 ff. BGB), über einen „Rent-a-car“-Möbelwagen,
 - ▶ **Pachtvertrag** (§ 581 ff. BGB), über einen Betrieb,
 - ▶ **Darlehensvertrag** (§ 488 BGB), als Bankkredit,
 - ▶ **Dienstvertrag** (§ 611 ff. BGB), über die Tätigkeit eines Arbeitnehmers,
 - ▶ **Werkvertrag** (§ 631 ff. BGB), über die Reparatur eines Gegenstandes,
 - ▶ **Maklervertrag** (§ 652 ff. BGB), über die Vermittlung eines Baugrundstücks,
 - ▶ **Frachtvertrag** (§ 451 ff. HGB), über den Möbeltransport bei einem Wohnungswechsel.
- 42 Von der umsatzsteuerlichen Systematik her gesehen werden die Leistungen in Lieferungen und sonstige Leistungen eingeteilt. Auch hier gilt, dass auf bestimmte Arten von Verpflichtungsgeschäften immer dieselben Arten von Leistungen folgen.

BEISPIEL: Auf einen Kaufvertrag über eine Sache gem. § 433 ff. BGB folgt immer eine Lieferung, auf einen Mietvertrag (§ 535 ff. BGB) eine sonstige Leistung.

2.2.1.2 Fehlende Verpflichtungsgeschäfte

Da die Umsatzsteuer als **Steuergegenstand jede tatsächlich ausgeführte Leistung** erfassen will, liegt ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auch dann vor, wenn der Leistung kein solches Verpflichtungsgeschäft zugrunde liegt. Desgleichen ist für die steuerliche Erfassung des Erfüllungsgeschäftes **ohne Bedeutung**, ob das zugrunde liegende Kausalgeschäft **rechtliche Mängel** aufweist oder gar unwirksam ist, sofern nur das Erfüllungsgeschäft durchgeführt und nicht rückgängig gemacht wird. Hier greift – wie generell im Steuerrecht – die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** (vgl. § 39 AO). 43

BEISPIEL: Der sechsjährige Schüler erwirbt vor Unterrichtsbeginn den obligaten Schokoriegel.

Trotz der Nichtigkeit des Kaufvertrags angesichts des sechsjährigen Käufers (vgl. §§ 104, 105 BGB) kann der Händler diesen Umsatz nicht unverteuert lassen.

Gleiches gilt auch für die Folgen der Rechtsgeschäfte, die wegen Gesetzesverstoßes oder Sittenwidrigkeit nichtig sind (§§ 134, 138 BGB). 44

BEISPIEL: Der Dieb veräußert Diebesgut an den Gebrauchtwarenhändler, dem die Herkunft der Ware bekannt ist, der sich also der Hehlerei schuldig macht.

Das Kausalgeschäft ist wegen Verstoßes gegen § 138 BGB unwirksam, das Erfüllungsgeschäft wegen seines Vollzugs wirtschaftlich und damit steuerlich zur Kenntnis zu nehmen.

Nach der Rechtsprechung des EuGH gilt das aber nicht in den Fällen, in denen wegen der besonderen Eigenschaften der Waren oder Dienstleistungen **jeder Wettbewerb** zwischen einem legalen und einem illegalen Wirtschaftssektor **ausgeschlossen** ist.

BEISPIEL: Im Fall „Happy Family“ (EuGH v. 5. 7. 1988, UR 1989, 309) hat der EuGH einen steuerbaren Umsatz für den Drogenhandel verneint, weil der Handel mit Drogen in allen Staaten einem vollständigen Verbot unterliegt. Dagegen behauptet er die Steuerbarkeit aus o. a. Gründen bei der Lieferung von nachgeahmten Parfümeriewaren (Urteil v. 28. 5. 1998 Rs. C-3/97, NWB DokID: XAAAB-72705, Slg. 1998 I – 3257).

Aber auch diejenigen Umsätze, bei denen ein Kausalgeschäft gar nicht vorhanden ist, sondern die aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung als bewirkt gelten, sind steuerlich wirksam (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). 45

BEISPIEL: Wird eine gepfändete Sache im Rahmen der Zwangsvollstreckung öffentlich versteigert, so liegt eine Lieferung des Vollstreckungsschuldners (Eigentümers) unmittelbar an den Ersteigerer vor. Der Kaufvertrag wird durch den Zuschlag in der Versteigerung ersetzt (BFH, Urteil v. 19. 12. 1985 VR 139/76, BStBl 1986 II 500; v. 16. 4. 1997 XI R 87/96, BStBl 1997 II S. 585).

In Enteignungsfällen soll das nach der BFH-Rechtsprechung (Urteil v. 26. 10. 2000 VR 10/00, DStR 2001, 159, NWB DokID: GAAAA-67745) jedoch nicht gelten, wenn die Entschädigungszahlungen – wie z. B. in Sanierungsfällen – lediglich eine aus strukturellen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erwünschte Tätigkeit des Zahlungsempfängers abgelten sollen (Abschn. 1.1 Abs. 18 UStAE; Abschn. 10.2 Abs. 7f. UStAE). Der BFH beruft sich dabei auf die Rechtsprechung des EuGH, nach der eine steuerbare Leistung nur vorliegt, wenn sie an einen identifizierbaren Verbraucher erbracht wird oder einem anderen Beteiligten am Wirtschaftsleben einen Vorteil verschafft, der einen Kostenfaktor in dessen Tätigkeit bildet (vgl. EuGH-Urteile vom 29. 2. 1996 Rs. C-215/94 – „Mohr“, Slg. 1996, Rdn. 20 – 22,

NWB DokID: GAAAA-18532 und vom 18.12.1997 Rs.C-384/95 – „Landboden-Agrardienste“ –, Slg. 1997, I-7387, NWB DokID: SAAAB-72776).

Eine Leistung liegt ebenfalls dann nicht vor, wenn das Geschehen durch widerrechtlich ausgeübten Zwang gekennzeichnet ist.

BEISPIEL: Der Räuber lässt den Juwelier mit vorgehaltenem Revolver die Tasche mit Schmuckstücken füllen.

Auch wenn der Juwelier von seiner Versicherung Bargeld erhält, liegt hier kein steuerbarer Vorgang vor, weil es an einem Leistungswillen des Juweliers fehlt und eine der o. g. Ausnahmen nicht gegeben ist. Die Versicherungszahlung wäre nicht steuerbarer Schadensersatz (vgl. Abschn. 1.3 UStAE).

2.2.2 Einheitlichkeit der Leistung

2.2.2.1 Grundsatz

- 46 Inhalt, Art und Umfang der Leistung sind ausschlaggebend für die Frage, ob und wie weit eine Leistung steuerbar im Inland erbracht ist, ob sie unter eine Steuerbefreiungsvorschrift fällt oder dafür, welcher Steuersatz anzuwenden ist. Es ist daher bei jedem umsatzsteuerlich zu würdigenden Vorgang Inhalt und Umfang der zu untersuchenden Aktivitäten festzulegen und dabei zu entscheiden,
- ▶ ob umsatzsteuerlich unterschiedlich zu beurteilende **einzelne Leistungen** vorliegen,
 - ▶ ob wirtschaftlich betrachtet, von **einem einheitlichen Vorgang** und damit von einer Leistung auszugehen ist bzw.
 - ▶ ob mehrere, nach außen hin selbständige Leistungen als **Haupt- und Nebenleistung** zu einer einheitlichen Leistung zu verbinden sind.

Diese Abwägung ist anhand des Grundsatzes der **Einheitlichkeit der Leistung** zu treffen. Nach diesem von Rechtsprechung und Verwaltung entwickelten und angewandten Grundsatz ist zu entscheiden, ob verschiedene Aktivitäten eines Unternehmers separate Umsätze darstellen, die umsatzsteuerrechtlich je für sich zu beurteilen sind, oder ob sie zu einem einheitlichen Vorgang zusammenzufassen sind, und deswegen auch einer **einheitlichen umsatzsteuerlichen Beurteilung** unterliegen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass **jede Aktivität eines Unternehmers gesondert zu sehen** ist und umsatzsteuerlich eine eigene Leistung darstellt. Unbestritten ist aber auch, dass mehrere Tätigkeiten, die wirtschaftlich zusammengehören, eine Einheit darstellen und umsatzsteuerlich als eine Leistung zu behandeln sind. Die Abgrenzung erfolgt im Prinzip anhand einer Einzelfallentscheidung, bei der zu prüfen ist, ob „der Steuerpflichtige zwei oder mehr Handlungen vornimmt oder Elemente liefert, die so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige, untrennbare Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre (EuGH v. 27.10.2005 Rs.C-41/04, DStRE 2006, 41).“

Das bedeutet im Prinzip, dass in der Regel alles, was zur Erfüllung ein und desselben Kausalgeschäftes vom leistenden Unternehmer erbracht wird, einen einheitlichen Umsatz darstellt. Dies jedoch nur, wenn das Erbrachte wirtschaftlich zusammengehört

und aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers als ein unteilbares Ganzes anzusehen ist (Abschn. 3.10 Abs. 1 – 3 UStAE). Selbst von **Teilleistungen** (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG [lesen!]) kann nur ausgegangen werden, wenn die Leistung grundsätzlich wirtschaftlich teilbar ist, und nicht als einheitliche (unteilbare) Leistung zu sehen ist.

Dort allerdings, wo das Gesetz eine besondere Regelung trifft, gilt Abweichendes: So erlaubt z. B. § 9 Abs. 2 UStG eine Option zur Steuerpflicht nur, wenn und soweit der Leistungsempfänger die Leistung für vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze nutzt. Die Tarifiermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG wird beispielsweise nur für die reine Nutzungsüberlassung zur kurzfristigen Beherbergung gewährt, nicht aber für die – sonst übliche Nebenleistung – der Zubereitung des Frühstücks.

Dieses Prinzip der **Unteilbarkeit der Leistung** ist besonders dort von Bedeutung, wo Umsätze in Rede stehen, die die Merkmale der Lieferung und der sonstigen Leistung in sich vereinen, nämlich bei den **Werklieferungen** und **Werkleistungen**. Umsätze, die im Rahmen des Kausalgeschäfts in ihrem tatsächlichen Geschehensablauf und ihrem wirtschaftlichen Gehalt Werklieferungen oder Werkleistungen sind, müssen auch als solche versteuert werden. Die Tatsache, dass die Beteiligten den Vorgang aufzuteilen versuchen, kann nicht zum Erfolg führen. 47

BEISPIEL: Der Unternehmer erhält den Auftrag, in einem Wohnhaus Parkettfußboden zu verlegen. Er versendet das erforderliche Material zum Bestimmungsort und erledigt die Arbeit, rechnet aber die Lieferung der Materialkosten und die Durchführung der Arbeiten getrennt ab. Dem kann nicht gefolgt werden: Der Umsatz ist als einheitliche Werklieferung zu besteuern.

Eine solche Aufteilung einer einheitlichen Leistung wird immer dann versucht, wenn dadurch für einzelne Teile der Leistung eine unterschiedliche steuerliche Behandlung erreicht werden kann und ein Ausgleich durch den Vorsteuerabzug nicht möglich ist, wie z. B. bei Werklieferungen an private Abnehmer oder Körperschaften des öffentlichen Rechts oder im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG. 48

Ausnahmsweise wird das Prinzip der Einheitlichkeit der Leistung **aus rechtssystematischen Gründen durchbrochen**. Dies insbesondere dann, wenn die Steuerbefreiung oder der ermäßigte Steuersatz nur einen Teil der Leistung begünstigen sollen. 49

BEISPIEL: Wenn ein Fabrikgrundstück samt Maschinenpark vermietet wird, ist gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG die Leistung in die steuerpflichtige Vermietung der Maschinen und die steuerfreie Überlassung des Grundstücks aufzuteilen. Und dies, obschon die Maschinen zivilrechtlich wesentliche Bestandteile des Grundstücks sein können (vgl. Abschn. 4.12.10, 4.12.11 Abs. 4 UStAE).

Oder:

Es wird eine Lieferung einer Sachgesamtheit vorgenommen, nämlich Buch und CD zusammen. Nur die Lieferung des Buches ist im Steuersatz begünstigt auf 7% (vgl. § 12 Abs. 2 UStG i. V. mit Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG).

Durch die Rechtsprechung werden die Ausnahmen jedoch immer wieder eingeschränkt und damit der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gestärkt. So hat der BFH mit Urteil vom 31. 5. 2001 (V R 97/98, BStBl 2001 II 658) seine frühere Rechtsprechung, wonach die **Vermietung von Sportanlagen** an Endverbraucher in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen

aufzuteilen war, aufgegeben und unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs eine **einheitliche steuerpflichtige Leistung** angenommen.



HINWEIS

Das Urteil bedeutet, dass die Vermietung von Sportanlagen an Endverbraucher als einheitliche Leistung dem allgemeinen Steuersatz unterliegt (19%). Dementsprechend kann für Vorbezüge (Lieferungen und sonstige Leistungen) der Vorsteuerabzug voll in Anspruch genommen werden (vgl. BMF-Schreiben v. 17. 4. 2003, BStBl 2003 I S. 279 und jetzt auch Abschn. 3.10 und 4.12.11 Abs. 1 und 2 UStAE).

2.2.2.2 Hauptleistung/Nebenleistung

50 Nach der BFH-Rechtsprechung (BFH, Urteil v. 18. 12. 1980 V B 24/80, BStBl 1981 II 197; BFH, Urteil v. 14. 5. 1998 VR 85/97, BStBl 1999 II 145 und BFH, Urteil v. 31. 5. 2001 VR 97/98, BStBl 2001 II 658) liegt eine **Nebenleistung** vor, wenn

- ▶ die betrachtete Leistung im Vergleich zur Hauptleistung nebensächlich ist,
- ▶ mit der Hauptleistung eng (im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung) zusammenhängt

und

- ▶ üblicherweise im Gefolge der Hauptleistung vorkommt (Akzessorietät der Nebenleistung [vgl. Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE]),

oder – wie der EuGH (Urteil v. 21. 8. 2008 Rs. C-41/04, UR 2008, 461) formuliert –

- ▶ die betrachtete Leistung für die Kundschaft keinen eigenen Zweck hat, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen.

Daraus folgt der Grundsatz, dass Hauptleistungen und ihre unselbständigen Nebenleistungen **umsatzsteuerlich zu einer Leistungseinheit** zusammengefasst werden.



HINWEIS

Unselbständige Nebenleistungen teilen das Schicksal der Hauptleistung bezüglich Leistungsort, Steuerbefreiung oder Steuersatz.

BEISPIEL: Der Unternehmer liefert einen Gegenstand, der dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, mit eigenem Lkw an den Kunden aus. Auch die Transportkosten unterliegen hier dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 UStG mit Anlage zum UStG).

Oder:

Der Vermieter vermietet die Wohnung mit Licht und Heizung: auch die Kosten für diese Nebenleistungen sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 12a UStG.

Ausnahmen bezüglich dieser Akzessorietät der Nebenleistungen bestehen jedoch inso- 51
weit, als

- ▶ nach einem Urteil des EuGH vom 1. 7. 1982 (UR1982, 159) bezüglich der einheitlichen Behandlung von Haupt- und Nebenleistungen Zinsen auszunehmen sind, soweit es sich um Verzugszinsen handelt.
- ▶ Gleiches gilt für Kreditgewährungen im Zusammenhang mit anderen Umsätzen, die als sog. Abzahlungsgeschäfte unter die Bestimmungen des § 506 und der dort genannten Paragraphen des BGB (ehemals VerbrKrG) fallen (vgl. BFH, Urteil v. 18. 12. 1980 VB 24/80, BStBl 1981 II S. 197). Nach Abschn. 3.11 Abs. 1 – 3 UStAE (lesen!) gilt dies für alle Fälle, bei denen der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit gewährt und der Leistungsaustausch so ausgestaltet ist, dass der Barzahlungspreis ersichtlich ist, desgleichen der Teilzahlungspreis und der Betrag, die Anzahl und Fälligkeitstermine der einzelnen Raten sowie schließlich der effektive Jahreszins (vgl. Art. 247 § 3 EGBGB).

2.2.3 Leistung im wirtschaftlichen Sinne

Der Umsatzsteuer unterliegen **nur Leistungen im wirtschaftlichen Sinne** (Abschn. 1.1 52
Abs. 3 UStAE). Sofern sich aus dem zu beurteilenden Sachverhalt nichts anderes ergibt, ist diese Voraussetzung bei einem Leistungsaustausch immer dann gegeben, wenn mit der Hingabe eines verkehrsfähigen Gutes der Leistungsgeber ein **eigenes wirtschaftliches Interesse** verfolgt.

Bei der **Hingabe von Geld zum Zwecke der Entgeltentrichtung** verneint die h. M. ein solches eigenes wirtschaftliches Interesse. Sie ist **keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne** (trotzdem Gegenleistung im Leistungsaustausch!).

Ebenfalls **keine** Leistungen im wirtschaftlichen Sinne liegen vor bei

- ▶ der Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparguthaben (Abschn. 1 Abs. 14 UStAE),
- ▶ der Schuldübernahme (BFH, Urteil v. 18. 4. 1962 V 246/59 S, BStBl 1962 III 292; BFH, Urteil v. 31. 7. 1969 V 94/65, BStBl 1969 II S. 637; zur Vertiefung lesenswert!),
- ▶ Gesellschafterleistungen (Abschn. 1.6 UStAE; Rdn. 64 ff. und 338 ff.).

2.2.4 Leistungswille

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen einer Leistung ist schließlich der **Leistungs-** 53
wille des Unternehmers. Diese Voraussetzung ist allerdings insofern relativ unbedeutend, als hier nicht mehr gefordert wird als ein natürlicher Handlungswille, der generell unterstellt werden kann. Als Besonderheit zu erwähnen sind jedoch die Sachverhalte, in denen das Gesetz trotz des Fehlens eines unternehmerischen Leistungswillens ein steuerbares Leistungsverhalten annimmt. So ist eine Leistung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG auch dann steuerbar, wenn sie aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung oder kraft gesetzlicher Vorschrift erzwungen ist.

BEISPIEL: Gegenüber einem Unternehmer erfolgt eine Enteignung von Unternehmensvermögen. Da die Enteignung nur gegen Entschädigung erfolgen kann (Art. 14 Abs. 3 GG), liegt ein Leistungsaustausch vor.

- 54 Etwas anderes gilt dann, wenn es sich um rechtswidrigen Zwang handelt. In solchen Situationen bewirkt auch die Zahlung von dritter Seite oder die Schadensersatzpflicht des Täters keinen Leistungsaustausch.

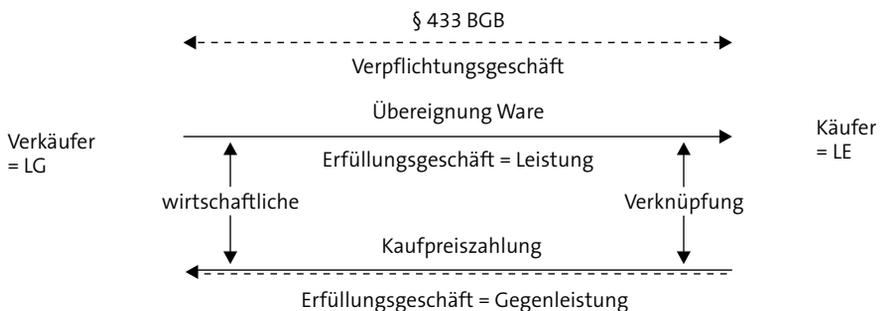
BEISPIEL: Bei einer Demonstration werden die Auslagen eines Juweliergeschäftes geplündert. Der Juwelier wird von einer Versicherungsgesellschaft entschädigt.

2.3 Leistungsaustausch

- 55 Eine Leistung ist nur steuerbar, wenn sie **gegen Entgelt** erfolgt. Das heißt, der Empfänger einer Leistung muss bereit sein, dafür eine **Gegenleistung** zu erbringen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG). Das bedeutet, zwischen Leistungsgeber und Leistungsempfänger muss ein Leistungsaustausch stattfinden. Ein **Leistungsaustausch** liegt vor, wenn folgende drei Voraussetzungen gegeben sind:

1. Es müssen **zwei verschiedene Beteiligte** vorhanden sein in Gestalt eines Leistungsgebers und eines Leistungsempfängers,
2. es muss **eine Leistung** erbracht werden, der **eine Gegenleistung** (ein Entgelt) gegenübersteht und
3. Leistung und Gegenleistung müssen **ursächlich miteinander verknüpft** sein (Gegenseitigkeit).

BEISPIEL: In Erfüllung eines Kaufvertrages übereignet der Verkäufer (= Leistungsgeber) die Ware, um vom Käufer (= Leistungsempfänger) den Kaufpreis zu erhalten (Prinzip des gegenseitigen Vertrags: Do, ut des = ich gebe, weil/damit du gibst).



Deutlich wird diese gegenseitige Abhängigkeit von Leistungen und Gegenleistungen auch durch die Regelung in den §§ 273, 322 BGB, die dem Gläubiger nur ein Recht auf Erfüllung Zug um Zug gegen Bewirken seiner aus dem gleichen Leistungsverhältnis geschuldeten Leistung gewährt.

2.3.1 Vorhandensein zweier Beteiligter

Beteiligt an einem Umsatz können alle umsatzsteuerlich rechtsfähigen Personen sein, also natürliche oder juristische Personen sowie Personenmehrheiten, die wirtschaftlich als Einheit nach außen auftreten. Fehlt es am Gegenüber zweier verschiedener Beteiligter, so kann keine Leistung im Leistungsaustausch zustande kommen. 56

An dem **Vorhandensein zweier verschiedener Beteiligter** fehlt es z. B. dann, wenn ein Unternehmer aus seinem Unternehmensvermögen Gegenstände zu privatem Gebrauch oder Verbrauch entnimmt. Dieser Sachverhalt wird jedoch durch den **Auffangtatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe** (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG) erfasst.

Ebenfalls kein Leistungsaustausch liegt in den Fällen der **Gesamtrechtsnachfolge** vor (§ 45 AO). Bei der Gesamtrechtsnachfolge **fehlt es am gleichzeitigen Nebeneinander** zweier Personen: Der Rechtsnachfolger folgt im zeitlichen Nacheinander, so dass der Vorgänger nicht an ihn leisten kann. 57

BEISPIEL: Der Erblasser erbringt mit dem Vererben des Nachlasses nicht nur deswegen keinen Umsatz, weil der Nachlass unentgeltlich übertragen wird, sondern auch deswegen, weil der Erbfall durch den Tod des Erblassers ausgelöst wird, also Erblasser und Erbe niemals gleichzeitig in dieser Eigenschaft einander gegenüberstehen.

Bei Personenmehrheiten ist ein steuerbarer Leistungsaustausch sowohl zwischen den Beteiligten untereinander als auch zwischen dem einzelnen Beteiligten und der Personenmehrheit möglich, sofern die übrigen Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vorliegen (im Einzelnen Rdn. 64 ff.). 58

BEISPIEL: Die Erben eines Hauses vermieten die Wohnungen eines geerbten Grundstücks als ungeteilte Erbengemeinschaft. Einer der Erben, von Beruf selbständiger Malermeister, streicht das Treppenhaus des Mietshauses an.

Anders ist es dann, wenn die Beteiligten nicht als Einheit nach außen auftreten, sondern eine bloße **Innengesellschaft** bilden. Hier scheidet der Leistungsaustausch mangels zweier Beteiligter. So hat die Rechtsprechung eine Leistung eines Gesellschafter an „seine“ stille Gesellschaft vom Vorliegen eines Leistungsaustausches ausgenommen, da die stille Gesellschaft als Innengesellschaft nicht als Personenmehrheit nach außen hin auftritt (vgl. BFH, Urteil v. 27. 5. 1982 VR 110/81, BStBl 1982 II S. 678). 59

2.3.2 Austausch von Leistung und Gegenleistung

2.3.2.1 Grundsatz

Zum Begriff des Leistungsaustausches gehört das **Gegeneinander zweier Leistungen**, von denen diejenige, die der Unternehmer erbringt, eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne sein muss. Das Entgelt kann in einer wirtschaftlichen, aber auch in einer rechtlichen Leistung bestehen. Auch ist beides nebeneinander möglich. 60

BEISPIEL: Der Kraftfahrzeughändler liefert das Neufahrzeug an den Kunden; dieser gibt ein Gebrauchtfahrzeug in Zahlung und zahlt den Restbetrag in bar.

Wie sicher die Gegenleistung rechtlich gesehen ist, spielt dabei keine Rolle, wenn sie nur tatsächlich erbracht wird.

BEISPIEL: Der Architekt A beteiligt sich mit einem Entwurf an einem öffentlich ausgeschriebenen Wettbewerb. Dabei handelt es sich um eine Auslobung (§ 657 BGB), an der man sich auch vergeblich beteiligen kann. Erhält der Architekt jedoch einen Preis zuerkannt, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Die **Gegenleistung** spielt bei der Besteuerung eine **Doppelrolle**: Zum einen begründet sie u. a. die **Steuerbarkeit** im Rahmen des Leistungsaustausches, zum anderen ist sie über § 10 UStG **Bemessungsgrundlage** bei Lieferungen und sonstigen Leistungen. Wesentlich für den Begriff der Gegenleistung sind die realen Gegebenheiten, d. h. von der Umsatzsteuer werden letztlich nicht gedachte Größen erfasst, auch wenn ein möglicher Rechtsanspruch besteht, sondern nur dasjenige, was der Abnehmer der Leistung tatsächlich aufwendet (vgl. § 10 Abs. 1 UStG i. V. mit § 17 Abs. 1 und 2 UStG).

BEISPIEL: Der Unternehmer beköstigt Betriebsangehörige, indem er ihnen in der Betriebskantine stark rabattiertes Essen zur Verfügung stellt: Das, was tatsächlich aufgebracht werden muss, stellt die Gegenleistung für das Essen dar (Abschn. 1.1 Abs. 1 Satz 9; Abschn. 1.8 Abs. 6 UStAE).

- 61 Die ursächliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung hat üblicherweise einen **gegenseitigen Vertrag**, wie z. B. **Kauf-, Dienst-, Miet- oder Werkvertrag**, zur Grundlage. Aber auch einseitige Rechtsgeschäfte wie die Auslobung führen zum Leistungsaustausch (vgl. Sie dazu nochmals die Grafik in Rdn. 40!).

Sogar ohne Vorliegen eines Rechtsgeschäfts nehmen die Rechtsprechung, und ihr folgend die Verwaltung, eine **ursächliche Verknüpfung** von Leistung und Gegenleistung schon an, wenn der Leistungsgeber **in der erkennbaren Erwartung einer Gegenleistung** leistet. Dieser sog. **Erwartungshaltung** des Leistenden steht es gleich, wenn der Unternehmer eine Leistung erbringt, die ihrer Art nach üblicherweise vergütet wird oder die den Umständen nach eine Vergütung erwarten lässt (BFH, Urteil v. 10.7.1997 V R 95/96, BStBl 1997 II S. 668, BFH/NV 1998, 357; Abschn. 1.1 Abs. 1 UStAE m. w. N.).

BEISPIEL: Ein Postkartenverlag schickt Kunden unaufgefordert ein Sortiment Karten zu, wobei den Kunden freigestellt ist, ob und in welcher Höhe sie ein Entgelt entrichten.

Entrichten die Kunden, wie vom Verlag erhofft, ein Entgelt, so führen sie den Leistungsaustausch herbei, und es liegt eine steuerbare Lieferung i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor.

- 62 Demgegenüber hat der EuGH (Urteil v. 3. 3. 1994 Rs. C-16/93 – „Tolsma“, EuGHE I-743, 753 = UR 1994, 226, NWB DokID: RAAAC-43252) die Besteuerung der Einnahmen eines Straßenmusikanten abgelehnt, weil zwischen ihm und dem Passanten kein Rechtsverhältnis bestanden habe. Dies sei gem. Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MWStSystRL (= Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie) aber unabdingbare Voraussetzung für den Leistungsaustausch und damit die Steuerpflicht einer Leistung.

Wegen des Anwendungsvorrangs der EG-Richtlinien und ihrer Auslegung durch den EuGH vor dem nationalen Recht (vgl. Rdn. 20) werden die deutsche Rechtsprechung und die Finanzverwaltung in den Fällen der sog. **freiwilligen Leistungen** einen Leis-

tungsaustausch i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG daher nur noch bejahen können, wenn das (auch konkludente) Verhalten der Beteiligten gleichzeitig als Abgabe von Willenserklärungen zu würdigen ist, und es infolgedessen zum Abschluss eines Rechtsgeschäfts kommt.

BEISPIEL: In den dem **gewerblichen Bereich** zuzuordnenden Fällen der unbestellten Warenzusendungen, wie im Postkarten-Beispiel oben, ist weiterhin ein Leistungsaustausch zu bejahen. Der Verlag bietet den Kunden den Abschluss eines Vertrags an, wobei er es den Kunden überlässt, das angemessene Entgelt selbst zu bestimmen (§ 315 BGB). Für den Fall, dass der Kunde das Angebot nicht annehmen will, verzichtet er auf die Rückgabe der Ware.

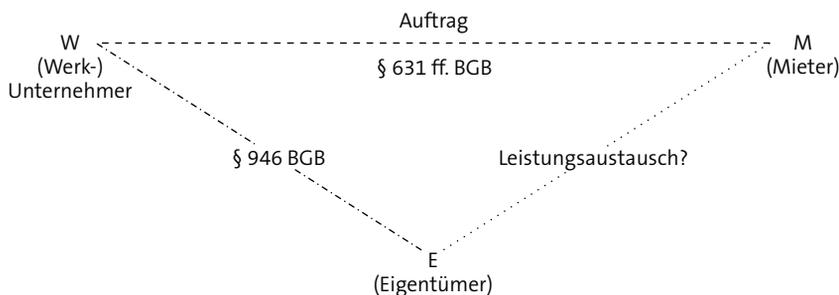
Anders in den Fällen, die dem rein **gesellschaftlichen Bereich** zuzuordnen sind, wie im Beispiel der Straßenmusikanten oder der freiwilligen Zuzahlungen (Trinkgelder): Hier erfolgen die Gegenleistungen außerhalb eines Rechtsverhältnisses und stellen m. E. kein Entgelt i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG dar (vgl. aber Abschn. 10.1 Abs. 5 UStAE, der nur die freiwilligen Zuzahlungen an das Personal nicht zur Gegenleistung zählt).

2.3.2.2 Bau auf fremdem Grund und Boden

Ob, zwischen wem und wann ein Leistungsaustausch vorliegt, ist besonders schwierig in den Fällen des **Baus auf fremdem Grund und Boden** zu entscheiden: Erteilt der Nutzer eines ihm nicht gehörenden Grundstücks einem Werkunternehmer den Auftrag, auf dem Grundstück ein Gebäude zu errichten, geht das Gebäude nämlich – außer in den Fällen des § 95 Abs. 1 Satz 1 BGB (Scheinbestandteil) – von Gesetzes wegen gem. § 94 BGB („wesentlicher Bestandteil“) in das Eigentum des Grundstückseigentümers über. Ist darin eine (Werk-)Lieferung an den Grundstückseigentümer zu sehen? Und wer ist der Lieferer? 63

In der Regel liegt eine Werklieferung des Werkunternehmers an den Besteller (= Nutzer) und eine sofortige Weiterlieferung des errichteten Gebäudes vom Nutzer an den Grundstückseigentümer vor. Diese ist gem. § 4 Nr. 9a UStG nicht steuerfrei, da die Weiterlieferung kein der Grunderwerbsteuer unterliegender Tatbestand ist (BFH, Urteil v. 24. 11. 1992 V R 80/87, NWB DokID: BAAAB-33510, UR 1994, 76).

BEISPIEL: Mieter M erteilt dem Bauunternehmer W den Auftrag, auf dem vom Grundstückseigentümer E für 15 Jahre gepachteten Grundstück eine Lagerhalle zu bauen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Lagerhalle beträgt 30 Jahre.



Nach Auffassung der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt mit Sicherheit ein Leistungsaustausch zwischen dem Bauunternehmer W auf der einen und dem Besteller M (Grundstücksmieter oder Pächter) auf der anderen Seite vor. Zwar wird der Grundstückseigentümer E auch

Eigentümer jedes mit seinem Grundstück fest verbundenen Materialteils (§ 946 BGB), aber da keinerlei Rechtsbeziehungen zwischen W und E bestehen, kann insoweit auch kein Leistungsaustausch vorliegen. Ein Leistungsaustausch zwischen M und E kommt nur dann in Betracht, wenn eine konkrete Gegenleistung für die Gebäudelieferung vereinbart und geleistet wird (vgl. BFH, Urteil v. 6.12.1979 VR 87/72, BStBl 1980 II S. 279; BFH, Urteil v. 5.10.1995 VR 113/92, BStBl 1996 II S. 111).

Beteiligt sich E zunächst nicht an den Kosten des Baus, übernimmt aber nach Ablauf des Pachtvertrages die Lagerhalle und gewährt dem M eine angemessene Entschädigung, wird E erst mit Ablauf des Pachtvertrages Verfügungsmacht an der Lagerhalle verschafft, da er erst jetzt die volle Sachherrschaft erhält. Diese Lieferung unterliegt der Grunderwerbsteuer und ist daher gem. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei (vgl. dazu BMF-Schreiben v. 23.7.1986, BStBl 1986 I S. 432 = Erlasse 500 § 1/7, BFH v. 11.6.1997 XI R 77/96, BStBl 1997 II S. 774).

2.3.2.3 Gesellschaftsleistungen

- 64 **Gesellschaftsleistungen** sind auf Leistungsvereinigung ausgerichtet und als solche **nicht steuerbar**. Sie liegen vor, wenn die Leistungen eines Gesellschafters aufgrund des Gesellschaftsvertrags erbracht und diese Leistungen lediglich **durch die Beteiligung** des Gesellschafters am Gewinn und Verlust der Gesellschaft **abgegolten** werden.

Festzuhalten ist aber auch, dass die Gesellschaften als Personenvereinigungen und ihre Gesellschafter als natürliche oder juristische Personen **umsatzsteuerlich unterschiedliche Rechtssubjekte** sind und deshalb unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG gegenseitig **steuerbare Leistungen gegen (Sonder-)Entgelt** im Leistungsaustausch bewirken können. Ein solches Sonderentgelt ist immer dann gegeben, wenn sich aus den geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung ergibt, dass der Gesellschafter eine Vergütung erhält, die sich **bei der Gesellschaft ergebnismindernd** auswirkt (vgl. zum Ganzen Abschn. 1.6 Abs. 3 und 4 UStAE).

Auf die nicht steuerbaren Gesellschaftsleistungen, also die Leistungen, die ihren Grund im gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben und nicht durch Sonderentgelte abgegolten werden, wird unter Rdn. 100 ff. näher eingegangen.

2.3.2.3.1 Leistungen Gesellschaft – Gesellschafter

- 65 Für die Frage, ob im Verhältnis Gesellschaft – Gesellschafter entgeltliche Leistungen vorliegen, gelten keine Besonderheiten (BFH, Urteil v. 5.12.2007 VR 60/05, BFH/NV 2008, 1072, NWB DokID: OAAAC-76535). Es kommt nur darauf an, dass zwischen Leistendem und Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, das einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen der Leistung und dem dafür aufgewendeten Gegenwert schafft. Wenn danach eine Gesellschaft Leistungen an einen ihrer Gesellschafter gegen Entgelt erbringt, liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor (BFH, Urteil v. 10.5.1990 VR 47/86, BStBl 1990 II S. 757; BFH, Urteil v. 18.4.1996 VR 123/93, BStBl 1996 II S. 387, bestätigt in BFH, Urteil v. 1.9.2010, BFH/NV 2011, 80). Preisnachlässe mindern das Entgelt, wobei jedoch die Vorschrift des § 10 Abs. 5 UStG zu beachten ist (Mindestbemessungsgrundlage).

Bei unentgeltlichen Zuwendungen an die Gesellschafter liegt eine unentgeltliche Wertabgabe (Eigenverbrauch) vor, die gem. § 3 Abs. 1b Nr. 1 bzw. Abs. 9a Nr. 1 UStG einer entgeltlichen Leistung gleichgestellt ist. 66

2.3.2.3.2 Leistungen Gesellschafter – Gesellschaft

Wenn umgekehrt die einzelnen Gesellschafter an die Gesellschaft leisten, ist auf die gleiche Art zu unterscheiden, ob der einzelne Gesellschafter als Unternehmer eine steuerbare Leistung im Leistungsaustausch erbringt, oder ob die Leistung ihre Ursache im Gesellschaftsvertrag hat und damit als nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag anzusehen ist. 67

Maßgebliches Abgrenzungskriterium ist, dass der Gesellschafter selbst, d. h. im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt und eine **Sondervergütung (= Sonderentgelt)** für die von ihm erbrachte Leistung erhält (vgl. BFH, Urteil v. 4. 3. 1993 VR 68/89, BStBl 1993 II 527; BFH, Urteil v. 16. 3. 1993 XI R 45/90, BStBl 1993 II S. 530; BFH, Urteil v. 16. 3. 1993 XI R 52/90, BStBl 1993 II S. 562). Sobald aber die Leistung im Gesellschaftsverhältnis begründet ist, der Gesellschafter sich sozusagen seine Beteiligung an der Gesellschaft mit der Leistung „verdient“, ist die Leistung als Gesellschafterbeitrag zu sehen und es liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor (vgl. dazu auch Rdn. 100 ff.).



HINWEIS

Das Halten von Gesellschaftsanteilen und das Erbringen der aus der Satzung folgenden Beiträge allein sind grundsätzlich keine gegenüber einer anderen Person erbrachten Leistungen und damit keine unternehmerischen Tätigkeiten, da diese Tätigkeiten untrennbar mit der Mitgliedschaft verbunden sind (vgl. dazu BFH, Urteil v. 1. 7. 2004 VR 32/00, BStBl 2004 II 1022; BMF-Schreiben v. 4. 10. 2006, BStBl 2006 I S. 614 und v. 25. 1. 2007, BStBl 2007 I S. 211, eingearbeitet in Abschn. 1.6 UStAE m. w. N.).

BEISPIEL: Wenn ein Gesellschafter auf eigene Rechnung ein Kraftfahrzeug erwirbt, das er gegen Mietentgelt der Gesellschaft überlässt, liegt ein Leistungsaustausch vor. Er ist insoweit Unternehmer und kann den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Stellt er das Fahrzeug aufgrund gesellschaftsvertraglicher Verpflichtung der Gesellschaft unentgeltlich zur Verfügung, handelt er nicht als Unternehmer, und es liegt kein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Auch die **Geschäftsführung, die Vertretung sowie die Haftungsübernahme eines Gesellschafters** einer Personengesellschaft, wenn sie gegen ein **Sonderentgelt** ausgeführt wird, ist als **steuerbare sonstige Leistung** des Gesellschafters zu behandeln, sofern die übrigen Voraussetzungen der Steuerbarkeit vorliegen (Abschn. 1.6 Abs. 4 bis 6 UStAE). Ein **Sonderentgelt** liegt nach der Verwaltungsauffassung auch dann vor, wenn die Vergütung der Gesellschafter bei der Ergebnisermittlung der Gesellschaft nicht als Aufwand behandelt wird, sich jedoch gleichwohl gewinnmindernd auswirkt (Abschn. 1.6 Abs. 4 Beispiel 5 Satz 6 und Beispiel 6 UStAE). Wegen weiterer Einzelheiten sei auf Rdn. 100 und 338 ff. verwiesen. 68

- 69 Neben der Tatsache, dass der Gesellschafter über seine Beteiligung an der Gesellschaft hinaus **Einzelunternehmer** sein muss, damit es zu einem Leistungsaustausch kommen kann, ist auch erforderlich, dass er **aus unternehmerischen Gründen tätig wird**.

BEISPIEL: Bauunternehmer U überlässt als Mitglied einer Arbeitsgemeinschaft dieser unentgeltlich Baumaschinen zur Nutzung. Ist der Grund hierfür die Tatsache, dass die Arbeitsgemeinschaft eine „Familien-GbR“ ist, so handelt er nicht aus unternehmerischen Motiven und tätig in seinem Bauunternehmen eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a UStG (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 3, 4 UStAE mit Beispielen!).

2.3.2.3.3 Gründung, Umwandlung und Auflösung von Gesellschaften

- 70 Ausgangspunkt der Betrachtung, ob und in welchem Umfang **bei Gründung, Umwandlung und Auflösung** von Gesellschaften **sowie beim Ein- und Austritt** von Gesellschaftern ein **Leistungsaustausch** stattfindet, ist wie in den anderen Fällen der Gesellschaftsleistungen die Erkenntnis, dass sowohl die Gesellschaft selbst als auch die an ihr beteiligten Gesellschafter die **Unternehmereigenschaft** haben bzw. haben können. Der Rechtsprechung nach reicht jedoch das Erlangen der **Gesellschafterstellung allein nicht** aus, um die Unternehmereigenschaft eines Gesellschafters zu begründen (Rdn. 67; BFH, Urteil v. 18.12.1996 XIR 12/96, BStBl 1997 II 374 m.w.N.; EuGH, Urteil v. 26.6.2003 Rs.C-442/01, UR 2003, 443, NWB DokID: TAAAB-72822).

Daher kann immer dann, wenn Privatpersonen als **Nicht-Unternehmer** eine Personengesellschaft gründen oder erweitern, von ihnen mangels Unternehmereigenschaft **kein steuerbarer Umsatz** bewirkt werden und damit auch kein steuerbarer Vorgang gegeben sein.

Auch die **Gesellschaft** erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage **keinen steuerbaren Umsatz** an diesen und damit keinen nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG steuerfreien Umsatz (BFH, Urteil v. 1.7.2004 VR 32/00, BStBl 2004 II S. 1022, Folgerurteil zu EuGH v. 26.6.2003 Rs.C-442/01 – „KapHag“, NWB DokID: TAAAB-72822, UR 2003, 443). Der EuGH begründet seine Entscheidung damit, dass der bloße **Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen** nicht als wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne der 6. EG-Richtlinie anzusehen ist. Der Erwerb von Beteiligungen an einem Unternehmen stelle nämlich keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar, weil eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung Ausfluss des bloßen Innehabens des Gegenstands ist. Mangels Zuwendung eines wirtschaftlichen Vorteils stelle daher auch die **Aufnahme eines neuen Gesellschafters** in eine Personengesellschaft **keine sonstige Leistung** von der Gesellschaft an den Gesellschafter dar.

- 71 Ist Gründer oder Mitbegründer einer Personengesellschaft hingegen ein **Einzelunternehmer** und bewirkt er eine Einlage aus Betriebsvermögensanteilen, so stellt dies im Verhältnis zur Gewährung von Gesellschaftsrechten einen **steuerbaren tauschähnlichen Umsatz** dar.
- 72 Gleichermäßen stellt die **Übertragung von Betriebsvermögensteilen** durch eine fortbestehende Personengesellschaft auf eine neu gegründete andere Personengesellschaft

gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten einen steuerbaren tauschähnlichen Umsatz dar.

(Einstweilen frei)

73–74

Der **Ein- und Austritt eines Gesellschafters** ist auf Seiten des Gesellschafters mangels Leistung **kein steuerbarer Vorgang**. Anderes gilt nur, wenn er Unternehmer ist und seine Gesellschaftsrechte im Unternehmensvermögen hält. Auch auf Seiten der Personengesellschaft liegt bei einer bloßen Veräußerung einer Beteiligung nach EuGH v. 26. 6. 2003 (Rs. C-442/01, NWB DokID: TAAAB-72822, DB 2003, 1611) keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne vor, da insoweit keine Nutzung eines Gegenstands zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vorliege.

Kein steuerbarer Leistungsaustausch liegt auch vor, wenn der vorletzte Gesellschafter aus einer mehrgliedrigen Gesellschaft **ausscheidet** und der letzte verbliebene „ehemalige“ Gesellschafter das Unternehmen fortführt. Der Rechtsgrund für die Übernahme ist hier gesetzlich begründet (§ 738 Abs. 1 Satz 1 BGB, § 105 Abs. 3 HGB), so dass es für diese **Anwachsung** keiner Übertragungshandlung bedarf (BFH, Urteil v. 12. 3. 1964 V 249/61 U, BStBl 1964 III 290). Hier kann nur das **Abfinden mit Gegenständen** des Betriebsvermögens zum **steuerbaren Leistungsaustausch** führen (BFH, Urteil v. 17. 11. 1960 V 170/58 U, BStBl 1961 III 86; BFH, Urteil v. 9. 2. 1961 V 107/59 U, BStBl 1961 III S. 174).

Scheiden alle bisherigen Gesellschafter gleichzeitig aus, handelt es sich um eine Veräußerung der Anteile der Altgesellschafter an die Neugesellschafter, was ebenfalls kein steuerbaren Vorgang (vgl. Rdn. 70, 75) darstellt.

Bei der **Auflösung einer Personengesellschaft** ist selbstverständlich, dass die Einzelveräußerung gegenüber Dritten einen steuerbaren Leistungsaustausch darstellt. Wenn das Betriebsvermögen auf frühere Gesellschafter übertragen wird, liegt im Gegensatz zur bloßen Auskehrung von Barmitteln insoweit ein steuerbarer Leistungsaustausch vor.

Die genannten Grundsätze gelten gleichermaßen, wenn an den Vorgängen **Kapitalgesellschaften** beteiligt sind, jedoch mit folgenden **Besonderheiten**:

► Bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft durch eine Personengesellschaft liegt dann eine Leistung im Sinne eines Leistungsaustauschs vor, wenn die Personengesellschaft entweder ihr ganzes Unternehmen oder einen Betrieb oder einzelne Wirtschaftsgüter **unmittelbar**, also nicht über die Gesellschafter, in die Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen einbringt (BFH, Urteil v. 9. 7. 1964 V 287/61 S, BStBl 1964 III S. 464).

► Wenn die Personengesellschaft ihr Betriebsvermögen auf ihre Gesellschafter aufteilt und diese anschließend ihren ideellen Vermögensanteil in die Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen einbringen, werden sogar zwei steuerbare Umsätze in zeitlichem Nacheinander ausgeführt: zunächst die Aufteilung des Betriebsvermögens, sodann die Einbringung. Voraussetzung für die Steuerbarkeit des zweiten Umsatzes ist aber die Unternehmereigenschaft der einzelnen Gesellschafter.

- 81 ► Zu beachten ist, dass dann, wenn zwischen den beiden an einer Übertragung von Betriebsvermögen Beteiligten eine umsatzsteuerliche **Organschaft** besteht, ein **innerbetrieblicher Vorgang** und damit kein steuerbarer Umsatz gegeben ist.
- 82 ► Während die nur **formwechselnde Umgründung** einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft kein steuerbarer Umsatz ist, liegt bei **Umwandlung** einer aufzulösenden Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor (vgl. BFH, Urteil v. 22. 4. 1971 VR 86/67, BStBl 1971 II S. 657), die nach § 1 Abs. 1a UStG grundsätzlich nicht steuerbar ist.
- 83 ► Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen oder Gesellschafterwechsel sind umsatzsteuerlich irrelevant. Sachabfindungen bei Ausscheiden von Gesellschaftern sind steuerbar. (Zum Leistungsaustausch bei Gesellschaftsleistungen vgl. Abschn. 1.6 UStAE und unter Rdn. 100 ff., 339 ff.).



BEACHTEN

In den Fällen, in denen eine Geschäftsveräußerung im Ganzen (zum Begriff vgl. Rdn. 645 ff. und EuGH v. 10. 11. 2011, Rs. C-444/10 NWD DokID: MAAAD-96071) vorliegt, entfällt gem. § 1 Abs. 1a UStG die Steuerbarkeit.

2.3.2.4 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

- 84 Bei Sachzuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer liegt eine (steuerbare) Leistung im Leistungsaustausch gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG nur dann vor, wenn die sonstigen Zuwendungen des Arbeitgebers als **Sachlohn**, d. h. erkennbar als **zusätzliche Vergütung** für die Dienste des Arbeitnehmers im Arbeitsvertrag vereinbart sind.

Erfolgt die Sachzuwendung jedoch ohne eine solche Zweckrichtung aus wohlwollendem unternehmerischem Eigennutz (sog. freiwillige Sachzuwendung), liegt mangels Entgelt keine Leistung im Leistungsaustausch vor (BFH, Urteil v. 7. 5. 1981 VR 47/76, BStBl 1981 II S. 495; BStBl 1984 II S. 808; BFH, Urteil v. 21. 7. 1994 VR 21/92, BStBl 1994 II S. 881).

Diese **freiwillige Sachzuwendung** erfasste jedoch der 1980 in das UStG eingefügte § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2b UStG 1993 (**ab 1. 4. 1999** durch § 3 Abs. 1b Nr. 2 und Abs. 9a Nr. 2 UStG ersetzt) und erklärte Lieferungen und sonstige Leistungen für steuerbar, die der Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige für deren privaten Bedarf **aufgrund eines Dienstverhältnisses** ausführt, auch wenn der Leistungsempfänger dafür **kein besonderes Entgelt** aufzuwenden hat (Abschn. 1.8 Abs. 1 und 2 UStAE, bitte lesen!).

War damit die o. a. von der Rechtsprechung entwickelte Abgrenzung nicht mehr von steuerlicher Bedeutung, scheint das BMF im Schreiben v. 29. 5. 2000 (BStBl II S. 819 = Erlasse 500 § 15/1, bestätigt im Schr. v. 27. 8. 2004, BStBl II S. 864 = Erlasse 500 § 15/2, Tz 4.1, 4.2.1) für Fragen der Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer wieder an diese Unterscheidung anzuknüpfen:

In diesen Schreiben stellt die Finanzverwaltung klar, dass ihres Erachtens die Überlassung eines Firmenwagens immer dann als **entgeltliche Leistung** zu sehen ist, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist, auf mündlichen Abreden beruht oder aus sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z. B. einer Betriebsübung) zu entnehmen ist. Die **Unentgeltlichkeit** soll nur ausnahmsweise in den Fällen eingreifen, in denen die vereinbarte private Nutzung so geringfügig ist, dass sie wirtschaftlich nicht ins Gewicht fällt (BStBl 2000, a. a. O., Rdn. 24 u. 30).

Einer entgeltlichen Leistung gleichzustellende Sachzuwendungen liegen jedoch dann **nicht** vor, wenn es sich um **Zuwendungen** handelt, derer der Arbeitnehmer **zur Erfüllung seines Dienst- oder Arbeitsauftrages** bedarf, die nur seiner Gesunderhaltung dienen oder die bloße **Aufmerksamkeiten** darstellen. 85

So stellen das Bereitstellen von Einrichtungen zur Gesundheitsvorsorge, zur Erholung sowie sonstiger Sozialeinrichtungen, wie Duschen, Schwimmbäder oder Betriebskindergärten, durch den Arbeitgeber keine Sachzuwendungen dar und scheiden daher ganz aus der Betrachtung aus (Abschn. 1.8 Abs. 4 UStAE mit Beispielen!).

Unter einer **Aufmerksamkeit** versteht man eine Leistung, die wertmäßig nur einen begrenzten Umfang besitzt und vom Unternehmer in der Art eines Geschenkes als gesellschaftliche Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses erbracht wird (Abschn. 1.8 Abs. 4 UStAE).

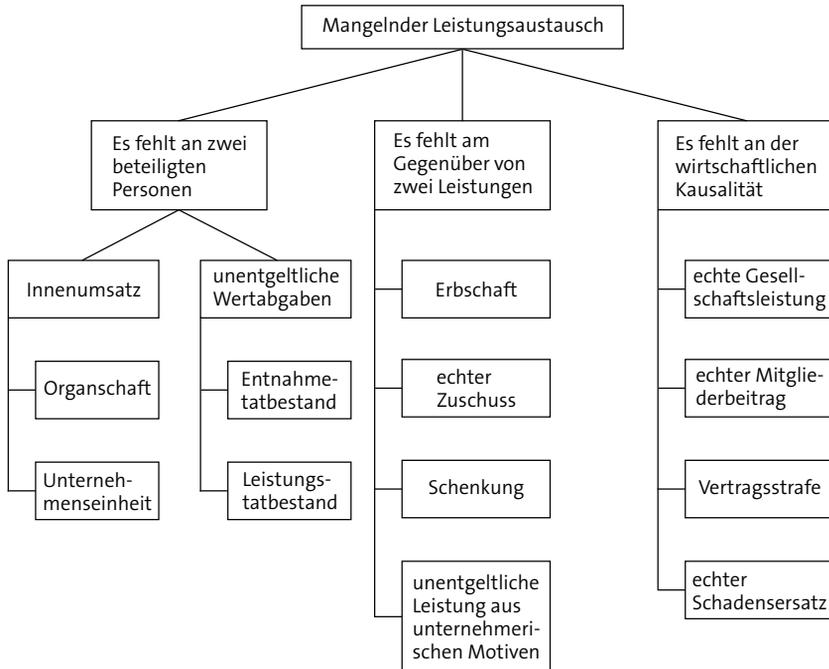
Vom Umfang her ist für das Vorliegen einer Aufmerksamkeit Voraussetzung, dass die **lohnsteuerlichen Freibeträge bzw. Freigrenzen** nicht überschritten werden (vgl. dazu R 19.6 LStR).

2.3.3 Mangelnder Leistungsaustausch

Die **Steuerbarkeit** des Umsatzes **entfällt**, wenn eine der grundlegenden drei Voraussetzungen des Leistungsaustausches fehlt, sei es, dass 86

- ▶ **keine zwei Beteiligten** vorhanden sind,
- ▶ es am **Gegenüber zweier Leistungen** fehlt oder
- ▶ **keine wirtschaftliche Kausalität** die Leistungen miteinander verknüpft.

2.3.3.1 Übersicht Mangelnder Leistungsaustausch



2.3.3.2 Fehlende Person

- 87 In den Fällen des **Innenumsatzes** und der **unentgeltlichen Wertabgaben** fehlt es am Miteinander zweier Beteiligter. Die Nichtsteuerbarkeit eines Innenumsatzes ergibt sich aus der Erkenntnis, dass Leistung eine Zuwendung an einen anderen bedeutet und niemand, auch ein Unternehmer nicht, an sich selbst leisten kann: Die gesamte unternehmerische Betätigung ein und desselben Unternehmers stellt eine Einheit dar (Grundsatz der Unternehmenseinheit, vgl. Rdn. 369 f.). Auch wenn Warenbewegungen zwischen zwei Betrieben eines Unternehmens als „Lieferung“ bezeichnet werden, und auch wenn eine formelle Abrechnung über die Leistung erfolgt, bleibt der Innenumsatz **nicht steuerbar**.

BEISPIEL: Der Kleiderfabrikant, der gleichzeitig Einzelhandelsgeschäfte für Textilwaren unterhält, „liefert“ Kleider unter Rechnungserteilung an seine Einzelhandelsgeschäfte.

Erst die Weiterveräußerung der Kleidung an die Kunden stellt einen steuerbaren Umsatz dar, bis dahin handelt es sich nur um Innenumsätze.

- 88 Ebenfalls um Innenumsätze handelt es sich bei „Leistungen“ zwischen Unternehmen eines Organkreises.

Eine **Organschaft** liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft so in ein Unternehmen eingegliedert ist, dass sie ihre unternehmerische Selbständigkeit verloren hat und daher nur noch unselbständiger Teil des übergeordneten Organträgers ist (vgl. dazu Rdn. 317 ff.).

Die Organschaft stellt ein **einheitliches Unternehmen** dar, so dass zwischen den rechtlich selbständigen Betrieben des Organkreises grundsätzlich **kein steuerbarer Leistungsaustausch** stattfinden kann.

Die **unentgeltlichen Wertabgaben** erfassen Wertabgaben des Unternehmers aus außerunternehmerischen Beweggründen (§ 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG). Die Vorstellung der „Leistung des Unternehmers an sich selbst als Privatperson“ (Fiktionstheorie) ist seit der BFH-Entscheidung v. 3. 11. 1983 VR 4/73 (BStBl 1984 II S. 169), überholt, zeigt aber deutlich, dass **mangels zweier Beteiligter kein Leistungsaustausch** vorliegen kann (Näheres dazu vgl. Rdn. 386 ff.). 89

2.3.3.3 Fehlende Leistung

An dem **Gegenüber zweier Leistungen** fehlt es bei den im Folgenden aufgezählten Sachverhalten: 90

2.3.3.3.1 Erbschaft

Im Falle einer Erbschaft geht nach § 45 AO das Vermögen des Erblassers im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** als Ganzes auf den oder die Erben über. Dabei ist zwischen folgenden umsatzsteuerlichen Auswirkungen zu unterscheiden: 91

- ▶ Die **Erbfolge** selbst ist **umsatzsteuerrechtlich irrelevant und kein steuerbarer Umsatz**. Es fehlt am gleichzeitigen Gegenüberstehen zweier Beteiligter, denn der Erbe wird Rechtsinhaber erst mit dem Tode des Erblassers. Ferner fehlt es am **Gegeneinander zweier Leistungen**. 92
- ▶ Der Erbe wird auch nicht durch den Erbfall Unternehmer, sondern muss diese Eigenschaft durch **tatsächliches Handeln** erwerben (Abschn. 2.6 Abs. 5 UStAE). Davon zu unterscheiden ist jedoch nach Ansicht der Rechtsprechung die Frage, ob und welche umsatzsteuerrechtlichen Rechtspositionen aus der unternehmerischen Tätigkeit des Erblassers, insbesondere auch aus dessen Zuordnung von Gegenständen (Wirtschaftsgütern) zum Unternehmensvermögen, beim Erben als Gesamtrechtsnachfolger nachwirken und bei diesem zu berücksichtigen sind. Denn nach § 1922 BGB und § 45 AO muss sich der Gesamtrechtsnachfolger steuerschuld begründende Verhältnisse aus der Person des Rechtsvorgängers entgegenhalten lassen und kann sich auf steuerschuldausschließende oder -mindernde Umstände aus der Person des Rechtsvorgängers berufen. 93

Der **Gesamtrechtsnachfolger tritt daher in die umsatzsteuerrechtlich noch nicht abgewickelten unternehmerischen Rechtsverhältnisse** seines Rechtsvorgängers ein (vgl. BFH, Urteil v. 13. 1. 2010 VR 24/07 BStBl 2011 II S. 241). Dieser Rechtsauffassung nach hat der Erbe deshalb als Gesamtrechtsnachfolger für die Abwicklung aller umsatzsteuerrechtlich relevanten Vorgänge zu sorgen. Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem aufgegebenen Betrieb zusammenhängen (vgl. BFH, Urteil v. 19. 11. 2009 VR 16/08, BStBl 2010 II S. 319).

- 94 ► Ist eine **Mehrheit von Personen** zur Erbfolge berufen, so zielt diese zunächst ungeteilte Erbengemeinschaft auf **Auseinandersetzung**. Anders als im Ertragsteuerrecht wird hier **nicht automatisch** eine „**Mitunternehmerschaft**“ begründet. Die Rechtsprechung räumt den Miterben eine Überlegungsfrist ein, die sich in ihrer Dauer nach den Fallumständen richtet und bis zu einem halben Jahr währen kann. Eine **Erbteilung** innerhalb dieser Überlegungsfrist ist **kein steuerbarer Vorgang**, da sie noch zum Erbfall selbst gerechnet wird. Eine Erbauseinandersetzung nach der Überlegungsfrist kann zum steuerbaren Vorgang werden, wenn Leistungen im wirtschaftlichen Sinne im Leistungsaustausch erbracht werden. Hier gelten **dieselben Grundsätze wie bei Personengesellschaften**.
- 95 ► Alles Gesagte gilt nicht für den Fall der **vorweggenommenen Erbfolge**. Diesen Begriff kennt das Gesetz nicht. Es handelt sich hier um einen Sachverhalt, bei dem jemand schon zu Lebzeiten Verfügungen über sein Vermögen trifft gegenüber einem anderen, der im Todesfall sein Erbe wäre. Vorgänge dieser Art sind nach allgemeinen umsatzsteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen, z. B. als Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG!).

2.3.3.3.2 Zuschuss

- 96 Nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG gehört zum Entgelt nicht nur das, was der Leistungsempfänger, sondern auch das, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Leistungsgeber für die Leistung gewährt.

Ein solches **zusätzliches Entgelt** liegt aber nur vor, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Unternehmers und der Zuwendung des Dritten besteht. Ist das nicht der Fall, so spricht man von einem **echten Zuschuss**, der unabhängig vom Leistungsaustausch gewährt wird, nicht am Leistungsaustausch teilnimmt und folglich auch **nicht zum Entgelt** zählen kann.

Nicht steuerbare Zuschüsse (**echte Zuschüsse**) liegen vor, wenn sie im überwiegenden Interesse des Zuschussempfängers gewährt werden und dieser hierfür keine konkreten Leistungen an den Zuschussgeber erbringt. So sind Zahlungen immer dann Zuschüsse, wenn sie vorrangig zur Förderung des Zahlungsempfängers gewährt werden. Bei solchen Zahlungen handelt es sich überwiegend um Zahlungen der öffentlichen Hand, die aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden (Abschn. 10.2 Abs. 4 und Abs. 7 UStAE). Da es sich dabei vor allem um ein **Problem der Bemessungsgrundlage** handelt, sei wegen weitergehender Ausführungen auf Rdn. 641 ff. verwiesen.

2.3.3.3.3 Schenkung

- 97 Bei den häufig vorkommenden Fällen der Schenkung kommt es ebenfalls mangels Vorhandenseins zweier Leistungen nicht zum Leistungsaustausch. **Schenkungen** bedeutet gem. § 516 BGB, dass der Schenker den Beschenkten aus seinem Vermögen bereichert, wobei beide darüber einig sind, dass diese Bereicherung unentgeltlich erfolgt. Diese **Unentgeltlichkeit** bedeutet, dass die **Gegenleistung fehlt**, der Vorgang ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar.

Schwierig zu beurteilen sind dabei die Fälle, in denen der **Unternehmer eine Leistung unentgeltlich** erbringt, dies aber in erster Linie nicht deswegen tut, um den Empfänger zu bereichern, sondern weil eine **unternehmerische Motivation** vorhanden ist. 98

BEISPIEL:

- ▶ Das Schreibwarengeschäft gibt dem Kunden zum Jahreswechsel einen Kalender zum Geschenk.

Oder:

- ▶ Der Besucher der Bierbrauerei erhält nach der Betriebsbesichtigung einen Freitrunke.

In beiden geschilderten Fällen ist die Motivation eine unternehmerische: Das Geschenk wird aus Gründen der Werbung gegeben. Daher greift auch der **Tatbestand** des § 3 Abs. 1b Nr. 1 und Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht ein, da die Schenkung im vorliegenden Fall weder privat noch sonst nichtunternehmerisch motiviert ist, die **Wertabgabe** aus dem Unternehmensvermögen daher **nicht aus außerunternehmerischen Gründen** erfolgt. Allerdings greift hier § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG (bitte lesen!). Danach werden auch unentgeltliche **Zuwendungen von Gegenständen** besteuert, die aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich erbracht werden, es sei denn, es handelt sich dabei um Geschenke von geringem Wert (im Kalenderjahr bis 35 € netto; vgl. Abschn. 3.3 Abs. 11 UStAE) oder die Abgabe von Warenmustern.

Warenmuster sind nach einer Definition des EuGH (Urteil v. 30.9.2010 Rs. C-581/08, BVH/NV 2010 1216) **Probeexemplare eines Produkts**, durch die dessen Absatz gefördert werden soll und die eine Bewertung der Merkmale und der Qualität dieses Produkts ermöglichen, ohne zu einem anderem als dem mit solchen Werbeumsätzen naturgemäß verbundenen Endverbrauch zu führen.

BEISPIEL: Der Textilhändler schenkt seiner Tochter ein Kleid aus dem Warenbestand des Ladengeschäfts.

Dies ist mangels Entgelt keine steuerbare Lieferung, aber eine unentgeltliche Wertabgabe in Gestalt der Entnahme (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG).



HINWEIS

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist vor Anwendung des § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG vorrangig das Eingreifen des Vorsteuerabzugsverbots nach § 15 Abs. 1a UStG zu prüfen, so dass § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG in Art eines Auffangtatbestandes nur eingreift, wenn § 15 Abs. 1a UStG nicht (auch nicht nachträglich) anwendbar ist (vgl. Abschn. 3.3 Abs. 12 ff. UStAE und Rdn. 411).

2.3.3.3.4 Fehlende wirtschaftliche Verknüpfung

Ein steuerbarer Leistungsaustausch kommt letztlich auch nicht zustande, wenn es an einer wirtschaftlichen Verknüpfung (=Kausalität) zwischen Leistung und Gegenleistung fehlt. 99

2.3.3.3.4.1 Gesellschaftsleistungen

- 100 Da Gesellschaft und Gesellschafter eigenständige Gebilde sind, können Leistungen zwischen ihnen sowohl einen steuerbaren Leistungsaustausch darstellen als auch auf dem Gesellschaftsverhältnis beruhen. Ein Fall des mangelnden Leistungsaustausches ist nur das Erbringen echter **gesellschaftlicher Leistungen**. Diese liegen vor, wenn die Vereinigung nur zur Erreichung der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Gemeinschaftszwecke tätig wird bzw. die Leistung des Gesellschafters durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, deswegen als durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft als abgegolten gilt und nicht besonders vergütet wird (vgl. Rdn. 65 ff.)



HINWEIS

An der wirtschaftlichen Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung fehlt es dann, wenn Leistungen, die die Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag zu erbringen haben, nicht durch Sonderentgelt abgegolten werden, sondern durch die Beteiligung des Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.

Hier liegt kein Leistungsaustausch vor, sondern die Leistungen der Gesellschafter sind auf **Leistungsvereinigung** ausgerichtet: Die Leistungen, die sie erbringen, sollen die Gesellschaft in den Stand versetzen, unternehmerisch tätig zu sein. Der als Ergebnis dieser gleichgerichteten gesellschaftlichen Betätigung erzielte und an die Gesellschafter ausgekehrte Gewinn ist also kein Entgelt im Sinne eines Leistungsaustausches (BFH, Urteil v. 19. 6. 1969 V 210/65, BStBl 1969 II S. 606; BFH, Urteil v. 18. 12. 1996 XI R 12/96, BStBl 1997 II S. 374).

Die Geschäftsführung, die Vertretung sowie die Übernahme der unbeschränkten persönlichen Haftung ist – unabhängig von der Gesellschaftsform – eine steuerbare Leistung der Gesellschafter an die Gesellschaft, wenn die Leistungen gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind (Abschn. 1.1 Abs. 12 und Abschn. 1.6 UStAE) und selbständig erbracht werden.

Juristische Personen als Gesellschafter-Geschäftsführer sind grundsätzlich als selbständig anzusehen, sofern nicht ein Organschaftsverhältnis besteht. Natürliche Personen als Gesellschafter-Geschäftsführer sind selbständig tätig, wenn sie nicht z. B. aufgrund eines Anstellungsvertrages den Weisungen der Gesellschaft zu folgen haben (Abschn. 1.6 Abs. 3 – 5, Abschn. 2.2 Abs. 2 ff. UStAE, BMF-Schreiben v. 21. 9. 2005, BStBl 2005 I S. 936). Ob im Einzelfall danach eine Geschäftsführung selbständig erbracht wird, ist nach dem BFH-Urteil v. 14. 4. 2010 (XI R 14/09, BStBl 2011 II S. 433, NWB DokID ZAAAD-52421 Abschn. 2.2 Abs. 2 Satz 3 UStAE) im Einzelfall anhand der von der Rechtsprechung entwickelten Merkmale unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse zu entscheiden.

- 101 Angesichts der Tatsache jedoch, dass bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG auch im Rahmen der Gesellschaftsleistungen der Vorsteuerabzug gegeben ist, hat die in der Praxis recht schwierige Abgrenzung zwischen steuerbarem Leistungs-