

GRUNKURS DES STEUERRECHTS

Band 4

Gabi Meissner | Alexander Neeser

Umsatzsteuer

26. Auflage

SCHÄFFER

POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

SCHÄFFER

POESCHEL

Grundkurs des Steuerrechts

Band 4

Umsatzsteuer

von

Dr. Gabi Meissner

Professorin an der Hochschule
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Dr. Alexander Neeser

Professor an der Hochschule
für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

26., überarbeitete und aktualisierte Auflage

2021

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Meissner: Teile A–L, Y, Z1, Z2

Neeser: Teile M–X, Y, Z1, Z2

**Dozenten finden weitere Lehrmaterialien unter <http://www.sp-dozenten.de>
(Registrierung erforderlich).**

Bibliografische Information Der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische
Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print	ISBN 978-3-7910-5204-5	Bestell-Nr. 20204-0005
EPDF	ISBN 978-3-7910-5205-2	Bestell-Nr. 20204-0154

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich
geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen
Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung
des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere
für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen
und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen
Systemen.

© 2021 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

Printed in Germany
September 2021

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Vorwort zur 26. Auflage

Der vorliegende Band gibt eine systematische Einführung in das Umsatzsteuerrecht. Anhand von typischen Beispielfällen kann sich der Leser gründlich mit den wesentlichen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes vertraut machen. Er soll nach dem Studium dieses Buches zumindest die wichtigsten und in der Praxis am häufigsten vorkommenden Fälle sicher lösen können. Als Hilfe hierzu sind an geeigneten Stellen Prüfungsschemata abgedruckt und wichtige Aussagen in Merksätzen hervorgehoben.

Nach Darstellung eines bestimmten Wissensstoffes werden Lernzielkontrollen in Form von 31 (aktualisierten) Fällen angeboten. Diese haben sich in den vielen Jahren, in denen die Autoren Studenten an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen, Ludwigsburg, durch das Umsatzsteuerrecht geführt haben, bewährt. Die Lösungen zu den Fällen sind im Teil Y abgedruckt. Weitere komplexe Übungsfälle einschließlich ausführlicher Lösungen finden sich in den Teilen Z 1 und Z 2.

Das Lehrbuch ist auf dem Stand vom 01.07.2021. Gesetzesänderungen, Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen sind mindestens bis zu diesem Zeitpunkt berücksichtigt, was wichtige Änderungen des Lehrbuches erforderlich gemacht hat:

Hier ist besonders das sog. Digitalpaket zu nennen. Zusammen mit dem Jahressteuergesetz 2020 wurden ein Drittel der Vorschriften des UStG geändert, vier neue Paragraphen wurden eingefügt. Das Kernstück dieser Neuregelungen stellt die Reihengeschäftsfiktion bei Lieferungen über Online-Plattformen dar, kombiniert mit der Möglichkeit, die Meldungen über das Heimatfinanzamt bzw. einen gewählten Mitgliedstaat zu erledigen. Dieser sog. One-Stop-Shop (OSS) soll die Meldepflichten der Unternehmer erleichtern. Die Regelungen hierzu sind hochkomplex und schwierig. Sie dürften in Einzelfällen (z. B. bei Plattformen in Drittstaaten) dazu führen, dass der deutsche Fiskus schwieriger an sein Geld kommt; Genaueres wird aber erst die Zukunft zeigen. Was jedoch vielfach übersehen wird, ist die nunmehr bestehende, sehr zu begrüßende Möglichkeit, sämtliche sonstige Leistungen an Nichtunternehmer, die in einem fremden EU-Staat ausgeführt werden, über das OSS-Verfahren zu melden und damit eine Registrierung in dem anderen Staat zu vermeiden.

Neben dem Digitalpaket haben sich natürlich auch der Brexit und die zeitweise Steuersatzsenkung auf das Lehrbuch ausgewirkt. Bei letzterem haben wir entschieden, dieses nicht ins Zentrum der Ausführungen zu stellen, da die Änderungen bei Erscheinung dieser Auflage schon wieder mehr als ein halbes Jahr zurückliegen.

Das vorliegende Lehrbuch kann damit auch dieses Mal wieder nur eine Momentaufnahme darstellen. Diese ist aber besonders anschaulich und topaktuell!

Unser Dank geht an Frau Lange vom Schäffer-Poeschel Verlag, die unsere Beiträge stets kritisch begleitet und uns auf Ungenauigkeiten und Fehler hinweist, die bei der Überarbeitung unterlaufen sind. Damit sei auch unser Wunsch an Sie als Leser verbunden, sich bei uns zu melden, wenn sich trotz aller Sorgfalt bei den vielen notwendigen Änderungen der Fehlerteufel eingeschlichen haben sollte.

Wir wünschen allen Leserinnen und Lesern kurzweilige und lehrreiche Stunden mit unserem Lehrbuch, damit Ihnen allen die Umsatzsteuer so viel Spaß bereitet wie uns (noch immer).

Ludwigsburg, im Juli 2021

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 26. Auflage	V
Abkürzungsverzeichnis.....	XVII

Teil A Einführung

1	Bedeutung der Umsatzsteuer	1
2	Umsatzsteuer in der Europäischen Union	1
3	Rechtsgrundlagen des Umsatzsteuerrechts	4

Teil B Allgemeiner Überblick über das Umsatzsteuergesetz

1	Allgemeines	6
2	Typische Merkmale des Allphasennetto-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug	9
3	Anwendung des Allphasennetto-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug in der Praxis	11
4	Sonderregelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr	12
5	Besteuerungsformen des Umsatzsteuergesetzes	15
6	Ausgangsumsatzsteuer	15
6.1	Steuergegenstand	15
6.1.1	Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen	15
6.1.2	Einfuhr	16
6.1.3	Inneregemeinschaftlicher Erwerb.....	16
7	Übersicht über die steuerbaren Umsätze	17
8	Schema zur Lösung umsatzsteuerrechtlicher Sachverhalte	17

Teil C Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

1	Allgemeines	19
2	Lieferungen	19
3	Liefergegenstand	19
3.1	Sachgesamtheit	20
3.2	Vertretbare Sachen	21
4	Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand	22
4.1	Verschaffung der Verfügungsmacht (= Lieferung) bei Beförderung bzw. Versendung des Gegenstands	22
4.2	Verschaffung der Verfügungsmacht (= Lieferung) ohne Beförderung bzw. Versendung des Gegenstands	23
4.3	Verschaffung der Verfügungsmacht in Sonderfällen	24
5	Lieferweg	27
5.1	Allgemeines	27
5.2	Reihengeschäft	28
6	Ausführung der Lieferung im Inland	30

Teil D Inland, Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet

1	Inland	31
2	Büsing	31
3	Zollfreigebiete	31
4	Besonderheiten	32
5	Gemeinschaftsgebiet, übriges Gemeinschaftsgebiet und Drittlandsgebiet	33

Teil E Lieferort

1	Grundsatz	36
1.1	Ort der Beförderungs- und Versendungslieferung.....	36
1.2	Ort der Lieferung bei Reihengeschäften.....	38
1.3	Ort der Lieferung bei Lieferungen ohne Warenbewegung.....	41
1.4	Lieferungen über eine elektronische Schnittstelle – Fiktion eines Reihengeschäfts.....	41
2	Sonderregelungen nach § 3 Abs. 8 UStG und § 3 c UStG	42
2.1	Sonderregelung nach § 3 Abs. 8 UStG.....	42
2.2	Sonderregelung nach § 3 c UStG.....	44
2.2.1	Inneregemeinschaftlicher Fernverkauf (§ 3 c Abs. 1 Satz 1 UStG).....	44
2.2.2	Fernverkauf mit aus dem Drittlandsgebiet über einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Gegenständen (§ 3 c Abs. 2 Satz 1 UStG).....	47
2.2.3	Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 € (§ 3 c Abs. 3 Satz 1 UStG).....	47
2.2.4	Vereinfachungsregel des § 3 c Abs. 4 i. V. m. § 3 a Abs. 5 Satz 3 UStG.....	48

Teil F Teilumsatzart »sonstige Leistungen«

1	Begriff der Leistung	53
2	Leistungsweg	55

Teil G Ort der sonstigen Leistung

1	Allgemeine Grundsätze	56
1.1	Sonstige Leistung an eine Betriebsstätte (A 3 a.1 Abs. 3 UStAE).....	57
1.2	Begriff Betriebsstätte.....	58
2	Verwendung einer Identifikationsnummer durch den Leistungsempfänger	58
3	Umkehr der Steuerschuld bei Dienstleistungen	59
4	Ausnahmeregelung nach § 3 a Abs. 3 UStG bei B2B-Leistungen	59
5	Besteuerungsverfahren bei B2B-Leistungen	60
5.1	Nichtsteuerbare sonstige Leistung nach § 3 a Abs. 2 UStG mit Leistungsort im EU-Ausland....	60
5.2	Steuerpflichtige sonstige Leistung nach § 3 a Abs. 2 UStG eines im EU-Ausland ansässigen Leistenden mit Leistungsort im Inland.....	60
5.3	Vorsteuerabzug der »§ 13 b-Steuer«.....	60
6	B2C-Leistungen (Business-to-Consumer)	62
6.1	Leistungsort bei B2C-Leistungen.....	62
6.2	Ausnahmeregelungen bei B2C-Leistungen.....	62
7	Prüfungsschema für B2C-Leistungen	63
8	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (§ 3 a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	64
9	Messeleistungen (vgl. A 3 a.4 UStAE)	65
9.1	Grundstücksüberlassung.....	65
9.2	Messekatalogleistungen.....	66
10	Leistungsort bei kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen und unterrichtenden Leistungen	67
11	Leistungsort bei Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen und ähnlichen Veranstaltungen (§ 3 a Abs. 3 Nr. 5 UStG)	68
12	Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurantsleistungen)	69
13	Vermietung/Vercharterung von Beförderungsmitteln	70
13.1	Allgemeines.....	70
13.2	Begriff Beförderungsmittel (A 3 a.5 Abs. 2 UStAE).....	70
13.3	Begriff der Vermietung bzw. Vercharterung von Beförderungsmitteln.....	70
13.4	Vermietungsdauer.....	71
13.5	Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln.....	71
14	Beförderungsleistungen	72
14.1	Personenbeförderungen.....	72

14.2	Güterbeförderungen.....	73
14.2.1	Güterbeförderungen mit Beginn im Inland/Drittland und Ende im Inland/Drittland	73
14.2.1.1	Leistungsempfänger ist Unternehmer (B2B).....	73
14.2.1.2	Leistungsempfänger ist Nichtunternehmer (B2C).....	73
14.2.2	Steuerfreiheit der Güterbeförderung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG (A 4.3.2 Abs. 1 UStAE)....	73
14.2.3	Güterbeförderungen mit Beginn und Ende in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten (innergemeinschaftliche Güterbeförderungen).....	74
14.2.3.1	Leistungsempfänger ist Unternehmer.....	74
14.2.3.2	Leistungsempfänger ist Nichtunternehmer.....	74
14.2.4	Steuerfreiheit der Güterbeförderung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG (A 4.3.2 Abs. 1 UStAE)....	74
14.2.5	Inneregemeinschaftliche Güterbeförderung an Nichtunternehmer	74
14.3	Güterbeförderung mit Beginn und Ende ausschließlich im Drittland	75
15	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 3 c UStG; A 3 a.6 UStAE)	75
16	Vermittlungsleistungen	76
17	Katalogleistungen nach § 3 a Abs. 4 UStG	77
17.1	Allgemeines.....	77
17.2	Bestimmung des Leistungsorts.....	77
18	TRFE-Leistungen (§ 3 a Abs. 5 UStG)	78
19	Gutscheine	83

Teil H Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung

Teil I Werklieferungen und Werkleistungen

1	Allgemeines	90
2	Definition Werklieferung, Werkleistung	90
2.1	Hauptstoff, Nebenstoff	91
2.2	Begriff der Beschaffung	92
3	Prüfungsschema zur Abgrenzung der Werklieferung von der Werkleistung	93
4	Ort der Werklieferung	94
5	Ort der Werkleistung	94

Teil K Leistungsaustausch

1	Allgemeines	95
2	Leistung und Entgelt (Gegenleistung)	95
3	Mehrere Beteiligte	95
4	Wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Entgelt	96
5	Fehlender Leistungsaustausch	97
5.1	Echte Schenkung.....	97
5.2	Echter Schadenersatz.....	98

Teil L Die Steuerbefreiungsvorschriften bei den Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 4 UStG)

1	Allgemeines	100
2	Absolut zum Vorsteuerabzug berechtigte Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 1–7 UStG)	101
2.1	Allgemeines.....	101
2.2	Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i. V. m. § 6 UStG	101
2.3	Begriffsbestimmungen	102
2.3.1	Ausland.....	102
2.3.1.1	Gebiete i. S. v. § 1 Abs. 3 UStG	102
2.3.1.2	Übriges Gemeinschaftsgebiet	102

2.3.1.3	Drittlandsgebiet	102
2.3.2	Ausfuhr	102
2.3.3	Ausführer	103
2.3.4	Ausländischer Abnehmer	103
2.4	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG	104
2.5	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG	105
2.6	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG	106
2.6.1	Allgemeines	106
2.6.2	Ausfuhr von Gegenständen nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG	106
2.6.3	Ausfuhr von Gegenständen zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels (§ 6 Abs. 3 UStG)	106
2.6.4	Ausfuhrlieferungen im persönlichen Reisegepäck (§ 6 Abs. 3 a UStG)	107
2.7	Ausfuhrlieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts	108
2.8	Lohnveredelung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG i. V. m. § 7 UStG	109
2.8.1	Allgemeines	109
2.8.2	Lohnveredelung nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 UStG	110
2.8.3	Lohnveredelung nach § 7 Abs. 1 Nr. 3 UStG	110
2.8.4	Lohnveredelung nach § 7 Abs. 1 Nr. 2 UStG	110
2.9	Innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6 a UStG	111
2.9.1	Innergemeinschaftliche Verbringenstatbestände	116
2.9.2	Einzelheiten zum innergemeinschaftlichen Verbringen	117
2.9.3	Begriff »Nicht nur vorübergehende Verwendung«	118
2.9.4	Nichterfassung von bestimmten innergemeinschaftlichen Verbringenstatbeständen als innergemeinschaftliche Lieferung bzw. Erwerb	118
2.9.5	Innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6 a UStG im Rahmen eines Reihengeschäfts	119
3	Befreiungen mit absolutem Vorsteuerabzugsverbot (§ 4 Nr. 8 ff. UStG, ausgenommen die unter 4 und 5 genannten Befreiungen)	122
3.1	Allgemeines	122
3.2	Heilberufliche Leistungen nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG	123
3.2.1	Begriff »ärztliche Heilbehandlungen« (A 4.14.1 Abs. 4 UStAE)	123
3.2.2	Tätigkeit als Arzt (A 4.14.2 UStAE)	123
3.2.3	Sonderregelung bei Zahnärzten	124
3.3	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG bei der Lieferung von Gegenständen	125
4	Befreiungen mit Optionsmöglichkeit gemäß § 9 UStG (§ 4 Nr. 8 Buchst. a–g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, Nr. 13 und Nr. 19 UStG)	125
4.1	Allgemeines	125
4.2	Vermietung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG	126
4.2.1	Allgemeines	126
4.2.2	Begriff des Grundstücks	127
4.2.3	Begriff Vermietung	128
4.2.4	Reine Grundstücksmietverträge	128
4.2.5	Verträge besonderer Art	128
4.2.6	Gemischte Verträge (A 4.12.5 UStAE)	129
4.2.7	Ausschluss der Steuerfreiheit bei Grundstücksvermietungen	129
4.3	Veräußerung von Grundstücken nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG	131
4.4	Option nach § 9 UStG	131
4.4.1	Optionsvoraussetzung gemäß § 9 Abs. 2 UStG bei Grundstücksvermietungen	132
4.4.2	Begriff Errichtung	133
4.4.3	Begriff Fertigstellung	133
4.4.4	Eingreifen des Optionsverbotes	133
4.4.5	Allgemeine Grundsätze zur Option gemäß § 9 UStG	134

5	Bedingt zum Vorsteuerabzug berechtigende Steuerbefreiungen (§ 4 Nr. 8 Buchst. a–g, Nr. 10 Buchst. a UStG)	135
5.1	Allgemeines.....	135
5.2	Steuerfreie Kreditgewährung nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG.....	136

Teil M Bemessungsgrundlage bei der Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen

1	Allgemeines	137
2	Einzelfälle	138
2.1	Bruttoentgelt.....	138
2.2	Kosten.....	139
2.3	Trinkgelder.....	140
2.4	Skonto.....	140
2.5	Forderungsausfall.....	141
2.6	Zuschüsse.....	141
2.7	Mindestbemessungsgrundlage.....	142
2.8	Durchlaufende Posten.....	143
2.9	Materialgestellung, Materialbeistellung.....	144

Teil N Steuersätze

1	Allgemeines	146
2	Ermäßigter Steuersatz bei Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG	147
2.1	Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse.....	147
2.2	Futtermittel.....	147
2.3	Lebensmittel.....	147
2.4	Getränke.....	148
2.5	Verlagserzeugnisse und Erzeugnisse des grafischen Gewerbes.....	148
2.6	Rollstühle, Körperersatzstücke und ähnliche Gegenstände.....	148
3	Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle	148
3.1	Abgabe von Speisen und Getränken im Catering-Bereich.....	149
3.2	Abgabe von Speisen im Bereich der Imbissbuden und Imbissecken in Ladengeschäften (Bäckereien u. Ä.).....	150
3.3	Abgabe von Speisen in Theatern, Kinos, Multiplexkinos.....	150
3.4	Corona-Sonderregelung.....	150
4	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG bei der Vermietung von Gegenständen der Anlage 2	151
5	Ermäßigter Steuersatz bei Zahn Technikern und Zahnärzten nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG	151
6	Ermäßigter Steuersatz bei kurzfristigen Beherbergungsleistungen sowie kurzfristiger Vermietung von Campingflächen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG	151
7	Steuersatz und Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung	152

Teil O Sonderfälle zu den Lieferungen und sonstigen Leistungen

1	Tausch/tauschähnlicher Umsatz	155
1.1	Allgemeines.....	155
1.2	Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 2 Satz 2 UStG).....	155
1.3	Besonderheit der Bemessungsgrundlage beim Tausch bzw. tauschähnlichem Umsatz mit Baraufgabe.....	156
2	Rückgabe	157
3	Leistungen des Unternehmers an sein Personal (Arbeitnehmer)	158
3.1	Allgemeines.....	158
3.2	Unentgeltliche Leistungsabgabe an das Personal (Arbeitnehmer).....	158
3.3	Entgeltliche Leistungsabgabe an das Personal (Arbeitnehmer).....	158
3.4	Ansatz lohnsteuerlicher Werte.....	159

3.5	Mindestbemessungsgrundlage bei Leistungen des Unternehmers an sein Personal gegen besonders berechnetes Entgelt	160
4	Kommissions- und Agenturgeschäfte	161
4.1	Allgemeines	161
4.1.1	Definition Kommissionsgeschäft	161
4.1.2	Definition Agenturgeschäft	161
4.2	Die Leistung des Kommissionärs und des Handelsvertreters (Agenten)	162
4.3	Abgrenzung Kommissionsgeschäft – Agenturgeschäft	162
4.3.1	Handeln für fremde Rechnung	162
4.3.2	Handeln im fremden Namen	163
4.4	Bemessungsgrundlage beim Kommissionsgeschäft (Verkaufskommission)	163
4.4.1	Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Kommissionärs	163
4.4.2	Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär	163
4.5	Bemessungsgrundlage beim Agenturgeschäft	164
4.5.1	Bemessungsgrundlage für die sonstige Leistung des Agenten	164
4.5.2	Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Auftraggebers an den Abnehmer	164
4.6	Dienstleistungskommission	164
4.7	Leistungskettenfiktionen	165
4.7.1	Verkauf über elektronische Schnittstellen (§ 3 Abs. 3 a UStG)	165
4.7.2	App-Verkauf über App-Stores (§ 3 Abs. 11 a UStG)	166

Teil P Unternehmer, Unternehmen

1	Unternehmer	167
1.1	Allgemeines	167
1.2	Unternehmerfähigkeit	167
1.3	Selbstständigkeit	168
1.4	Nachhaltige Tätigkeit	169
1.5	Einnahmeerzielungsabsicht	170
2	Unternehmen	170
2.1	Allgemeines	170
2.2	Leistungen vom Unternehmensbereich an Dritte	171
2.3	Umsätze aus Vermietung und Verpachtung	172
2.4	Verfahrensrechtliche Auswirkung der Einheitstheorie	172
3	Unternehmensvermögen bei Gegenständen	172
3.1	Ausübung des Zuordnungswahlrechtes	173
3.2	Frist für die Ausübung der Zuordnungsentscheidung	174
3.3	Umsatzsteuerrechtliche Auswirkung der Zuordnung bei gemischter Nutzung von Gegenständen mit Ausnahme von Grundstücken	174
3.4	Umsatzsteuerrechtliche Auswirkung der Zuordnung bei gemischter Nutzung von Grundstücken	175
4	Unternehmensvermögen bei Nutzungsrechten an Gegenständen und sonstigen Leistungen	177
5	Vertretbare Sachen	177
6	Grundgeschäfte	178
7	Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	179
7.1	Beginn der Unternehmereigenschaft	179
7.2	Ende der Unternehmereigenschaft	179
7.3	Erbschaft	180

Teil Q Unentgeltliche Leistungsabgaben

1	Allgemeines	181
1.1	Hintergrund	181
1.2	Regelungsgegenstand des § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG	181
1.3	Ortsbestimmung	182
1.4	Ermittlung des richtigen Tatbestandes	182

2	Entnahme eines Gegenstandes gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG	182
2.1	Steuerbefreiung für Lieferungen gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG	183
2.2	Steuersätze für Lieferungen gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG	183
2.3	Bemessungsgrundlage bei Lieferungen gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG	184
3	Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes an das Personal gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 2 UStG	185
3.1	Allgemeines	185
3.2	Steuerbefreiungen, Bemessungsgrundlage und Steuersatz	186
4	Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes für Zwecke des Unternehmens gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 3 UStG	186
4.1	Allgemeines	186
4.2	Lieferort, Steuerbefreiungen, Bemessungsgrundlage und Steuersatz	187
5	Besteuerungsverbot bei Lieferungen ohne zumindest teilweisen Vorsteuerabzug	187
6	Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a UStG	188
7	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG	188
7.1	Steuerbarkeitsprüfung bei der sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG	189
7.2	Steuerbefreiung und ermäßigter Steuersatz für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG	189
7.3	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG	190
7.3.1	Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Bemessungsgrundlage	190
7.3.2	Steuern und Versicherungsbeiträge	191
7.3.3	Unfallreparaturkosten als Bemessungsgrundlage bei (auch) nichtunternehmerischer Pkw-Nutzung	191
7.3.4	Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei der nichtunternehmerischen Pkw-Nutzung	191
7.3.5	Private Telefonbenutzung	193
8	Unentgeltliche andere sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG	193
8.1	Steuerbefreiung für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG	194
8.2	Ermäßigter Steuersatz für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG	194
8.3	Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 a Nr. 2 UStG	194
9	Absehen von Besteuerung aus Billigkeitsgründen	196

Teil R Innergemeinschaftlicher Erwerb

1	Allgemeines	198
2	Tatbestandsvoraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG)	198
2.1	Innergemeinschaftlicher Erwerb i. S. d. § 1 a UStG	198
2.2	Ort des Innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 3 d UStG	199
3	Weitere Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs	200
3.1	Innergemeinschaftliches Verbringen	200
3.2	Lieferung von Neufahrzeugen	201
4	Ausnahmen vom innergemeinschaftlichen Erwerb	202
5	Steuerbefreiungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb	202
6	Berechnung der Steuer	202
7	Beispiele zum innergemeinschaftlichen Erwerb	203
8	Steuerliche Erfassung des innergemeinschaftlichen Erwerbs	204
8.1	Vorausrechnungen	204
8.2	Anzahlungs- und Schlussrechnungen	205

Teil S Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Umkehr der Steuerschuldnerschaft nach § 13 b UStG)

1	Allgemeines	206
1.1	Systematik	206
1.2	Besonderheiten	206
1.3	Überblick	207

1.4	Zweifelsfälle.....	208
1.5	Leistung für den privaten Bereich.....	208
2	Umkehr der Steuerschuld bei nach § 3 a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtigen sonstigen Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13 b Abs. 1 UStG).....	208
3	Umkehr der Steuerschuld bei steuerpflichtigen Werklieferungen und nicht unter § 13 b Abs. 1 UStG fallenden sonstigen Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13 b Abs. 2 Nr. 1 UStG).....	209
4	Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei inländischen Bauleistungen (§ 13 b Abs. 2 Nr. 4 UStG, A 13 b.1 Abs. 3 ff. UStAE).....	210
4.1	Bauleistungen i. S. d. § 13 b Abs. 2 Nr. 4 UStG.....	211
4.2	Voraussetzungen für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.....	211

Teil T Prüfungsschema zur Feststellung der Umsatzsteuer bei Einzelsachverhalten

Teil U Vorsteuer (Eingangsumsatzsteuer)

1	Allgemeines.....	214
2	Tatbestandsvoraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.....	215
2.1	Steuerpflichtige Leistungen.....	216
2.2	Leistungen an das Unternehmen.....	216
2.3	Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten bei Gegenständen im außerunternehmerischen Bereich.....	217
2.4	Rechnung i. S. d. §§ 14 und 14 a UStG.....	217
2.4.1	Notwendigkeit und Begriff.....	217
2.4.2	Gutschrift.....	218
2.5	Einzelheiten zur Rechnungserteilung.....	218
2.5.1	Erforderliche Angaben in der Rechnung.....	218
2.5.2	Einzelheiten zu den in § 14 Abs. 4 UStG vorgeschriebenen Angaben.....	219
2.5.2.1	Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers.....	219
2.5.2.2	Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers.....	219
2.5.2.3	Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer).....	220
2.5.2.4	Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung.....	220
2.5.2.5	Zeitpunkt der Leistung und Vereinnahmung des Entgelts.....	220
2.5.2.6	Angabe des Entgelts.....	221
2.5.2.7	Angabe des Steuersatzes und des Steuerbetrags.....	221
2.5.3	Weitere Voraussetzungen nach § 14 a UStG.....	221
2.5.4	Elektronische Abrechnung.....	222
2.5.5	Berichtigung fehlender oder unrichtiger Angaben in der Rechnung.....	222
2.6	Sonderfälle von Rechnungen.....	223
2.6.1	Kleinbetragsrechnungen i. S. d. §§ 33 und 35 UStDV.....	223
2.6.2	Fahrausweise i. S. d. § 34 UStDV als zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnungen.....	224
2.6.3	Rechnungen in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage.....	224
2.7	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs.....	225
2.7.1	Allgemeines.....	225
2.7.2	Vorsteuerabzug vor Bezug der Leistung nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStG.....	225
2.8	Rechnungen mit falschem Umsatzsteuerausweis.....	226
2.8.1	Unrichtiger Umsatzsteuerausweis (§ 14 c Abs. 1 UStG).....	226
2.8.2	Unberechtigter Umsatzsteuerausweis (§ 14 c Abs. 2 UStG).....	227
2.8.3	Zu niedriger Umsatzsteuerausweis.....	228
2.9	Vorsteuerabzug aus Reisekosten.....	230
2.9.1	Vorsteuerabzug aus Übernachtungskosten.....	230
2.9.2	Vorsteuerabzug aus Verpflegungskosten.....	230
2.9.2.1	Verpflegungskosten des Unternehmers (Geschäftsreise).....	230
2.9.2.2	Verpflegungskosten des Arbeitnehmers.....	230

3	Prüfungsschema zur Abziehbarkeit der Vorsteuer	232
4	Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG	233
4.1	Allgemeines	233
4.2	Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer	233
4.3	Einfuhr für das Unternehmen	233
5	Vorsteuerabzug der Erwerbssteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG	234
5.1	Allgemeines	234
5.2	Einzelheiten	234
6	Tatbestandsvoraussetzung: kein Vorsteuerabzugsverbot	235
6.1	Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 1 a UStG	235
6.2	Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 1 b UStG	237
6.3	Nichtabzugsfähige Vorsteuer nach § 15 Abs. 2 UStG	237
6.3.1	Vorsteuerabzugsverbot bei Warenuntergang	239
6.3.2	Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG	240
6.3.2.1	Allgemeine Grundsätze	240
6.3.2.2	Besonderheiten bei Gebäuden	240
7	Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG	242
7.1	Allgemeines	242
7.2	Anknüpfungspunkt Verwendungsabsicht	243
7.3	Einstiegsfall	244
7.4	Fallgruppen der Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG	247
7.5	Vorsteuerberichtigungstatbestand nach § 15 a Abs. 1 und 6 UStG (Fallgruppen a) und b))	247
7.6	Vorsteuern auf Leistungen, die in ein Wirtschaftsgut eingehen (Erhaltungsaufwand), § 15 a Abs. 3 UStG	251
7.7	Durchführung der Berichtigung	252

Teil V Besteuerung der Kleinunternehmer

1	Allgemeines	254
2	Gesamtumsatz i. S. d. § 19 UStG	254
3	Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG	255
4	Option nach § 19 Abs. 2 UStG	256

Teil W Differenzbesteuerung (§ 25 a UStG)

1	Allgemeines	258
2	Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung	258
3	Bemessungsgrundlage	259
4	Ausweitung der Differenzbesteuerung nach § 25 a Abs. 2 UStG auf vorsteuerbelastete Gegenstände	259
5	Steuersatz und Vorsteuerabzug	260
6	Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatz- steuergesetzes gemäß § 25 a Abs. 8 UStG	260
7	Verbot des gesonderten Steuerausweises in einer Rechnung	261
8	Besonderheiten nach § 25 a Abs. 7 UStG	261
8.1	Ausschluss der Differenzbesteuerung nach § 25 a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. a UStG	261
8.2	Ausschluss der Differenzbesteuerung nach § 25 a Abs. 7 Nr. 1 Buchst. b UStG	261
8.3	Auswirkung der Differenzbesteuerung auf den innergemeinschaftlichen Warenverkehr	261
9	Beispiele zur Differenzbesteuerung	262
10	Besonderheiten bei Reiseleistungen (sog. Margenbesteuerung)	263

Teil X Besteuerungsverfahren

1	Allgemeines	264
2	Umsatzsteuer-Voranmeldungsverfahren	264
2.1	Voranmeldungszeitraum	264
2.1.1	Nachträgliche Änderung der Steuer für das Vorjahr	265
2.1.2	Verkürzung des Voranmeldungszeitraums bei Unternehmensneugründungen	266
2.2	Übersicht über den Abgabezeitraum	266
3	Entstehungszeitpunkt der Steuer	266
3.1	Entstehungszeitpunkt bei der Ist-Besteuerung – Voranmeldungszeitraum	267
3.2	Entstehungszeitpunkt bei der Soll-Besteuerung	267
3.2.1	Teilleistungen	268
3.2.2	Anzahlungen, Abschlagszahlungen und Vorauszahlungen	268
3.3	Entstehungszeitpunkt bei unentgeltlichen Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 1 b und 9 a UStG	269
3.4	Entstehungszeitpunkt der Steuer beim unrichtigen und unberechtigten Steuerausweis nach § 14 c Abs. 1 und 2 UStG	269
3.5	Entstehungszeitpunkt der Erwerbssteuer	270
4	Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	270
5	Abgabezeitpunkt der Steueranmeldungen und Fälligkeit der Steuer	270
5.1	Abgabefrist	270
5.2	Zahlungsfrist	271
5.3	Erstattung von Umsatzsteuer gegen Sicherheitsleistung	272
5.4	Rechtsfolgen vorsätzlich nicht bezahlter Umsatzsteuer	272
6	Der One-Stop-Shop (OSS)	272
7	Dauerfristverlängerung	273
8	Zusammenfassende Meldung	275
8.1	Meldezeiträume und Meldefristen	275
8.2	Angaben in der Zusammenfassenden Meldung	275
9	Vergütung der Vorsteuerbeträge (Vergütungsverfahren)	276
10	Umsatzsteuer-Nachschau	276
11	Besondere Sanktionen bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung (§ 25 f UStG)	276

Teil Y Lösungshinweise zu den Fällen 1–31

Teil Z1 Komplexe Übungsfälle

1	Übungsfall 1	312
2	Übungsfall 2	315
3	Übungsfall 3	318

Teil Z2 Lösungshinweise zu den komplexen Übungsfällen

1	Lösung zu Übungsfall 1	321
2	Lösung zu Übungsfall 2	326
3	Lösung zu Übungsfall 3	332

Stichwortregister	337
-------------------------	-----

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
ABl. EG, ABl. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung/en für Abnutzung
Alt.	Alternative
AN	Arbeitnehmer
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
BewG	Bewertungsgesetz
BfF	Bundesamt für Finanzen
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
Buchst.	Buchstabe
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
DB	Deutsche Bahn AG
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVO	Durchführungsverordnung
EG	Europäische Gemeinschaft
EG-RL	EG-Richtlinie zur Harmonisierung der Umsatzsteuer
ErwUSt	Erwerbsumsatzsteuer
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
f., ff.	folgende, fortfolgende
Fa.	Firma
GbR	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
Id-Nr.	Identifikations-Nummer
i. d. R.	in der Regel
igE	Inneregemeinschaftlicher Erwerb
i. H. v.	in Höhe von
h. M.	herrschende(r) Meinung

i. R.	im Rahmen
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V.	in Verbindung
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KJ	Kalenderjahr
L	Leistender
LE	Leistungsempfänger
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
m. E.	meines Erachtens
Mio.	Million
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystemrichtlinie
Nr.	Nummer
o. Ä.	oder Ähnliches
o. g.	oben genannte/r/s
OHG	Offene Handelsgesellschaft
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
sog.	sogenannte/n/r/s
StÄnd-AnpG	Steueränderungs-Anpassungsgesetz/KroatienAnpG
Stpfl.	Steuerpflichtige/r
stpfl.	steuerpflichtig
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. E.	unseres Erachtens
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteueranwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
VersStG	Versicherungsteuergesetz
vg.	vorgenannt(e)
vgl.	vergleiche
VJ	Vierteljahr
VO	Verordnung
VStA	Vorsteuerabzug
VZ	Voranmeldungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
z. B.	zum Beispiel
ZM	Zusammenfassende Meldung
ZollBefrVO	Zollbefreiungsverordnung
zuzügl.	zuzüglich

Teil A Einführung

1 Bedeutung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist neben der Einkommensteuer (inklusive Lohnsteuer) die wichtigste Einnahmequelle von Bund und Ländern. Seit der Erhöhung des Regelsteuersatzes von 16 % auf 19 % zum 01. 01. 2007 stellt die Umsatzsteuer die ertragsstärkste Steuer dar. Wie sich das Steueraufkommen bisher entwickelt hat, geht aus folgender Übersicht hervor:

Steueraufkommen in Mrd. insgesamt	2017 734.513	2018 772.090	2019 799,30	2020 717.696
Davon u. a.				
• Lohnsteuer	195.524	206.450	219.660	207.600
• veranlagte ESt	59.428	61.650	63.711	53.450
• Körperschaftsteuer	29.259	32.330	32.013	19.700
• Umsatzsteuer	226.355	235.000	243.256	218.650

Neben ihrer finanzpolitischen Bedeutung – mit Einnahmen von aktuell knapp 219 Mrd. € entspricht ihr Anteil nahezu einem Drittel des gesamten Steueraufkommens – trägt die USt auch wirtschafts- und sozialpolitischen Zwecken Rechnung, z. B. durch Verfahrenserleichterungen für klein- und mittelständische Unternehmen, ermäßigte Steuersätze für Lebensmittel oder Steuerbefreiungen für spezifische tägliche Leistungen wie z. B. die Wohnungsvermietung oder die ärztliche Heilbehandlung oder gar pandemiebedingte Erleichterungen für besonders betroffene Branchen wie z. B. Hotels und Gaststätten.

Das Aufkommen an der USt fließt Bund, Ländern und seit dem 01. 01. 1998 auch den Gemeinden zu. Sie gehört somit zur Gruppe der Gemeinschaftssteuern nach Art. 106 GG. Die Verteilung des USt-Aufkommens regelt das Finanzausgleichsgesetz (vgl. Art. 106 Abs. 5 a GG). Als Zustimmungsgesetz wird es vom Bundestag beschlossen, bedarf jedoch der Zustimmung des Bundesrats. Durchschnittlich erhalten die Länder ca. 43 % und der Bund ca. 52 % des USt-Aufkommens.

2 Umsatzsteuer in der Europäischen Union

Die USt ist die erste und bisher einzige **einheitliche Steuer** innerhalb der EU. Mit geringfügigen Abweichungen sind die Besteuerungsgrundlagen für die USt in allen EU-Ländern einheitlich gestaltet. Unterschiede bestehen vor allem noch bei den Steuersätzen. Aber auch insofern wird eine Harmonisierung angestrebt. Die EU-Länder haben sich darauf geeinigt, dass der Regelsteuersatz in allen EU-Ländern bei mindestens 15 % liegen soll und 25 % grundsätzlich nicht übersteigen darf.

Welche unterschiedlichen Steuersätze innerhalb der EU gelten, zeigt die nachfolgende Übersicht (Stand Januar 2021):

Staaten	Normalsatz	ermäßigte Sätze
Belgien	21	6; 12
Bulgarien	20	9
Dänemark	25	–
Deutschland	19	7
Estland	20	9
Finnland	24	10, 14
Frankreich	20	2,1; 5,5 / 10
Griechenland	24	13; 6
Irland ¹	23	4,8; 9; 13,5
Italien	22	4; 5; 10
Kroatien	25	5; 13
Lettland	21	12; 5
Litauen	21	5; 9
Luxemburg	17	3; 8; 14
Malta	18	5; 7
Niederlande	21	9
Österreich	20	10; 13
Polen	23	5; 8
Portugal	23	6; 13
Rumänien	19	5; 9
Schweden	25	6; 12
Slowakische Republik	20	10
Slowenien	22	9,5
Spanien	21	4; 10
Tschechien	21	10 / 15
Ungarn	27	5; 18
Zypern (nur griechischer Teil)	19	5; 9

Quelle: Die Mehrwertsteuersätze in den EU-Ländern

https://europa.eu/youreurope/business/taxation/vat/vat-rules-rates/index_de.htm#shortcut-8

Die einheitliche Regelung der USt innerhalb der EU geht auf die vom EG-Ministerrat am 17. 05. 1977 verabschiedete 6. EG-RL zur Harmonisierung der Umsatzsteuern der Mitgliedstaaten zurück. Die EU-Länder haben sich dabei verpflichtet, ihre nationalen Umsatzsteuergesetze entsprechend der 6. EG-RL abzuändern (RL 77/388, Abl. EG vom 13. 06. 1977 Nr. L 145, 1). Sinn der Vereinheitlichung der nationalen Umsatzsteuergesetze war zum einen das Bestreben, die innergemeinschaftlichen Steuergrenzen aufzuheben, zum anderen, der EU eigene Einnahmen zu verschaffen. Letzteres geschieht in der Weise, dass die EU von allen EU-Ländern einen bestimmten Anteil des USt-Aufkommens erhält. Wegen der gerechten Verteilung der Beiträge richtet sich der Anteil aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze nicht direkt nach dem USt-Aufkommen. Vielmehr dient als Basis für die Errechnung dieses Anteils der im jeweiligen EU-Land getätigte Umsatz an den Endverbraucher. Dieser lässt sich aufgrund der einheitlichen Bestimmungen ohne Schwierigkeiten ermitteln (vgl. VO des Rates der EG vom 19. 12. 1977, Abl. EG vom 27. 12. 1977 Nr. L 336/8 i. V. m. BGBl I 1977, 154).

¹ Aufgrund des Austritts des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der EU hat Nordirland hinsichtlich des Dienstleistungsverkehrs seit dem 01. 01. 2021 Drittland-Status; nur hinsichtlich des Warenverkehrs verbleibt es beim Status als EU-Mitgliedstaat: vgl. BMF Schreiben vom 10. 12. 2020 – III C 1 – S 7050/19/10001:002.

Eine weitergehende Vereinheitlichung des USt-Rechts innerhalb der EU erfolgte Ende 1991 durch die sog. Binnenmarktrichtlinie. Ziel war die Schaffung eines einheitlichen Binnenmarkts. Deshalb wurden zum 01. 01. 1993 die Zollgrenzen zwischen den einzelnen Mitgliedstaaten abgeschafft. Wegen der weiterhin bestehenden unterschiedlichen Steuersätze wurden als Ersatz für den Wegfall der EUSt und der Steuerfreiheit der Ausfuhrlieferungen Sonderregelungen für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr eingeführt. Sie sollten zunächst nur für eine Übergangszeit von vier Jahren gelten, um dann durch einen echten Binnenmarkt, wie er innerhalb der einzelnen Mitgliedstaaten besteht, abgelöst zu werden. Allerdings haben sich diese Übergangsregelungen als beständig erwiesen. Es ist derzeit noch nicht absehbar, ob und wann es tatsächlich zu einem vollständig harmonisierten europäischen Binnenmarkt kommen wird.

Am 28. 11. 2006 wurde die Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem verabschiedet. Mit dieser Richtlinie wurde insbesondere die 6. EG-RL (Basisrechtsakt) neu gefasst. Diese Neufassung trat am 01. 01. 2007 in Kraft. Zum gleichen Zeitpunkt wurden die 1. sowie 6. EG-RL und die jeweiligen Änderungsrechtsakte aufgehoben.

Mit der Neufassung des geltenden Gemeinschaftsrechts durch die Richtlinie 2006/112/EG sind keine Änderungen des geltenden Rechts verbunden, es erfolgte zur besseren Übersichtlichkeit lediglich eine Neustrukturierung der einzelnen Artikel. Mit der Richtlinie 2008/8/EG, ABL. EU 2008 Nr. L 44, 11 vom 12. 02. 2008 (MwStSystRL) wurden die gemeinschaftsrechtlichen Regelungen zum Ort der Dienstleistung und zum Vorsteuervergütungsverfahren neu gefasst (sog. EU-Paket). Diese Regelungen hat das JStG 2009 durch die Neufassung der §§ 3 a, 3 b, 3 e UStG in Art. 7 am 19. 12. 2008 BGBl I 2008, 2794 in nationales Recht umgesetzt. Die Änderungen traten am 01. 01. 2010 in Kraft. Mit dem Amtshilferichtlinien-Umsetzungsgesetz (2013) und dem Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts (StÄnd-AnpG-Kroatien 2014) sowie dem Zollkodex-Anpassungsgesetz (Zollkodex-AnpG) wurden weitere europarechtliche Vorgaben in das nationale USt-Recht integriert.

Eine Zäsur in der Rechtsentwicklung und einen Meilenstein stellt der sog. Aktionsplan im Bereich der Mehrwertsteuer dar, den die Kommission am 7. 4. 2016 angenommen hat. Ihn gilt es, in den nächsten Jahren Schritt für Schritt umzusetzen. Mit dem Ziel der Vereinfachung des grenzüberschreitenden Handels, der Bekämpfung des MwSt-Betrugs, der Sicherung fairer Wettbewerbsbedingungen für EU-Unternehmen und der Gleichbehandlung elektronischer Veröffentlichungen werden bzw. wurden sowohl administrative als auch formelle bzw. materiellrechtliche Änderungen beschlossen und mit großem Nachdruck angegangen. Denn, um es mit den Worten der Kommission auszudrücken, »*dieser Mehrwertsteuerraum soll eine Stütze für einen vertieften und faireren Binnenmarkt sein und zur Förderung von Beschäftigung, Wachstum, Investitionen und Wettbewerbsfähigkeit beitragen. Nur ein solcher Mehrwertsteuerraum wird den Erfordernissen des 21. Jahrhunderts gerecht.*«

Was den zeitlichen Horizont angeht, ist beabsichtigt, das europäische Mehrwertsteuerrecht – frühestens 2027 – auf ein endgültiges System umzustellen.

In diesem Zusammenhang wurden zunächst zum 01. 01. 2020 mit den sog. Quick fixes, mithin die für die Praxis dringlichsten Regelungen umgesetzt¹. Sie umfassen im Wesentlichen:

- die Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (§ 4 Nr. 1 b UStG) und die Implementierung der Umsatzsteuer Identifikationsnummer (§ 6 a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und Nr. 4 UStG) als zwingende Voraussetzungen für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung,

¹ Art. 11 bis Art. 15 des Gesetz(es) zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12. Dezember 2019 (JStG 2019), BGBl. I, S. 2451 ff.

- die Neuregelung des Reihengeschäfts einschließlich der Zuordnungsregeln für die bewegte Lieferung innerhalb des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs (§ 3 Abs. 6 a UStG),
- die Einführung einer Gelangensvermutung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen in Beförderungs- und Versandungsfällen (§ 17 a UStDV) und
- die Konsignationslagerregelung (§ 6 b UStG).

Überdies wurde mit dem Jahressteuergesetz 2020¹ zum 1. Juli 2021 die zweite Stufe des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets in nationales Recht übertragen. Diese beinhaltet insbesondere

- die Änderungen beim Versandhandel an Privatpersonen (§ 3 c UStG) einschließlich der Lieferungen mittels elektronischer Schnittstelle (§ 3 Abs. 3 a und Abs. 6 b UStG);
- die Erweiterung des bestehenden (besonderen) Besteuerungsverfahrens für in der EU ansässige Unternehmer, die bestimmte Dienstleistungen erbringen, auf innergemeinschaftliche Fernverkäufe und alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Privatpersonen in der EU (sog. **One-Stop-Shop, OSS**, vgl. §§ 18 h und 18 j UStG);
- die Ausdehnung des bestehenden (besonderen) Besteuerungsverfahrens für nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die bestimmte Dienstleistungen erbringen (sog. **ECOM-Verfahren**), auf alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Privatpersonen in der EU (§ 18 i UStG);
- die Einführung eines neuen **Import-One-Stop-Shops (IOSS)** für Fernverkäufe von Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert bis 150 Euro aus Staaten außerhalb der EU an Privatpersonen in der EU (§ 18 k UStG);
- die Schaffung einer (optionalen) Sonderregelung (Special Arrangement) ebenfalls für Sendungen mit einem Sachwert bis 150 Euro, bei denen der IOSS nicht genutzt wird: Die Einfuhrumsatzsteuer für die Einfuhren eines Monats kann dabei durch die Beförderer (Post- bzw. Expresskurierdienstleister) von den Sendungsempfängern erhoben und im Folgemonat gesammelt an die Zollverwaltung entrichtet werden (§ 21 a UStG);
- und die Abschaffung der 22-Euro-Freigrenze bei der Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 a EUStBV).

Weitere systemische Umstellung wie u. a. die Einführung eines sog. »zertifizierten Steuerpflichtigen«, der sich an dem Konzept des zugelassenen Wirtschaftsbeteiligten im Zollbereich orientiert, sowie erleichternde Maßnahmen für kleine und mittelständische Unternehmen werden derzeit diskutiert und lassen vermutlich nicht mehr allzu lange auf sich warten.

Alle aktuellen Rechtsänderungen werden im vorliegenden Werk berücksichtigt und an den maßgebenden Stellen eingearbeitet. Sofern unmittelbar bevorstehende Änderungen absehbar sind, wird darauf hingewiesen.

3 Rechtsgrundlagen des Umsatzsteuerrechts

Rechtsgrundlagen für die USt sind im Wesentlichen:

- das UStG,
- die UStDV.

Daneben kommt dem Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) als allgemeiner Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG wesentliche Bedeutung zu. Er bindet die Verwaltung und sichert bundesweit eine einheitliche Rechtsanwendung.

Der UStAE hat die USt-Richtlinien 2008 ersetzt. Letztere wurden mit Wirkung zum 01. 11. 2010 aufgehoben (BMF vom 01. 10. 2010, BStBl II 2010, 846). Der UStAE entspricht

¹ Art. 11 bis Art. 16 des Jahressteuergesetz(es) 2020 (JStG 2020) vom 21. Dezember 2020, BGBl I, 3096 ff.

inhaltlich dem mit den Ländern abgestimmten Entwurf der UStR 2011. Mit der Änderung wurde der Schnelligkeit des Umsatzsteuerrechts Rechnung getragen: der Erlass unterliegt – anders als eine Richtlinie – nicht der Zustimmung des Bundesrats. Er wird künftig einmal jährlich grundlegend überarbeitet und laufend durch BMF-Schreiben ergänzt. Insoweit empfiehlt es sich, in regelmäßigen Abständen die konsolidierte, den aktuellen Stand wiedergebende Fassung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses auf der Homepage des Bundesministeriums der Finanzen herunterzuladen.¹

Einzelne USt-Vorschriften, vor allem die über die Steuerbefreiung, nehmen Bezug auf außersteuerliche Vorschriften wie das Nato-Truppenstatut und das Offshore-Steuerabkommen. Weitere Regelungen beziehen sich auf steuerverfahrensrechtliche Normen in der AO oder dem Finanzverwaltungsgesetz.

Basis des nationalen USt-Rechts bildet die Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, kurz Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) genannt (S. 2), einschließlich der dazu ergangenen Durchführungsverordnung (EU-VO 282/2011). Sie bindet alle staatlichen Organe der Mitgliedstaaten und verpflichtet sie, das nationale UStG den Vorgaben des europäischen USt-Rechts anzupassen. Sie gebietet überdies die richtlinienkonforme Auslegung nationaler Vorschriften.

Hat es der nationale Gesetzgeber versäumt, eine für den Steuerpflichtigen günstige Regelung der MwStSystRL in nationales USt-Recht zu transferieren, kann sich der Steuerpflichtige **unmittelbar** auf die für ihn günstige Regelung der MwStSystRL berufen oder auch auf die Umsetzung der Vorgaben der Richtlinie klagen. Weder Steuerbürger noch Finanzverwaltung haben aber ein Vorlage- oder Klagerecht an den EuGH. Die Einwirkungsmöglichkeiten der Regelungen der MwStSystRL auf das deutsche USt-Recht bleiben allein den nationalen Finanzgerichten bzw. der EU-Kommission vorbehalten. Ergänzend sei bemerkt, dass im Gegensatz zur MwStSystRL, für deren Umsetzung es eines Rechtssetzungsakts auf nationaler Ebene bedarf, der EU-VO 282/2011 (DVO zur MwStSystRL) unmittelbare Wirkung für das nationale Recht zukommt. Insoweit hilft, neben der Lektüre des nationalen Rechts, durchaus an der einen oder anderen Stelle wie z. B. bei den grundstücksbezogenen Leistungen nach Art. 31 a ff. EU-VO 282/2011 ein Blick in diese VO.

¹ https://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer_Anwendungserlass/umsatzsteuer_anwendungserlass.html.

Teil B Allgemeiner Überblick über das Umsatzsteuergesetz

1 Allgemeines

Nahezu täglich werden wir mit der USt konfrontiert, sei es

- beim Einkauf von Waren oder
- bei der Inanspruchnahme von Werk- bzw. Dienstleistungen (z. B. Haarschnitt beim Friseur, Kinobesuch, Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln etc.).

In allen Situationen werden Umsätze erbracht oder, um es mit den Worten des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu sagen, in allen Fällen erhält der Leistungsempfänger einen Vorteil, der zu einem Verbrauch i. S. d. gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt. Insoweit **fällt neben dem Entgelt für die Ware bzw. die Werk- oder Dienstleistung regelmäßig USt an**.

Das UStG kennt außer dem eben beschriebenen Haupttatbestand des Leistungsaustauschs, also der Lieferungen und sonstigen Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), sowie den sich darauf beziehenden sog. Ergänzungstatbestände der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1 b und 9 a UStG), die Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) und den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG). Alle fallen unter den Sammelbegriff »Umsätze« des § 1 Abs. 1 UStG.

Allerdings löst nicht jeder Umsatz USt aus. So fällt z. B. keine USt an, wenn eine Privatperson ihren gebrauchten Pkw verkauft. USt entsteht vielmehr nur dann, wenn die Warenverkäufe bzw. sonstigen Leistungen durch einen **Unternehmer**¹ ausgeführt werden.

Typische Unternehmer i. S. d. UStG sind u. a.:

- Gewerbetreibende (z. B. der Kaufmann, Fabrikant oder Bauunternehmer),
- Freiberufler (z. B. der Rechtsanwalt, Steuerberater oder Architekt).

Insoweit kommt dem Begriff des **Unternehmers** – nach der Begrifflichkeit der MwStSystRL des »**Steuerpflichtigen**« (Art. 9–13 MwStSystRL) – im USt-Recht neben dem »Umsatz« eine Schlüsselfunktion zu. Wie bereits ausgeführt, fällt i. d. R. nur USt an, wenn **Unternehmer** Umsätze² tätigen. Nur diese sind dann auch **Schuldner** der USt. Im Allgemeinen trifft die USt-Schuld den leistenden Unternehmer (§ 13 a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der Leistungsempfänger kann – soweit die Voraussetzungen dafür vorliegen – im Gegenzug die von ihm gezahlte USt als Vorsteuer geltend machen (§ 15 UStG).

Allerdings wird dieses Prinzip durchbrochen durch das Bestimmungslandprinzip bei den innergemeinschaftlichen Warenbewegungen (vgl. R) und das sog. Reverse-Charge-Verfahren nach § 13 b UStG (vgl. Teil S). Insoweit wird die Steuerschuld auf den die Leistung empfangenden **Unternehmer** verlagert.

Erbringt jedoch ein Unternehmer Umsätze an **private Endverbraucher**, verbleibt es beim o. g. Grundsatz und der leistende Unternehmer schuldet die anfallende USt.

Die USt ist im weiteren Sinn eine Verbrauchssteuer³. Ihr Ziel ist die Besteuerung des Endverbrauchs innerhalb der EU. Dieser soll zum einen nicht unverteuert bleiben, zum anderen aber auch nicht mehrfach besteuert werden. Dies wird dadurch erreicht, dass auf jeder Umsatzstufe USt anfällt, die anfallende USt innerhalb der Unternehmerkette jedoch wiederum als Vor-

1 Die Bezeichnungen erfolgen aus Gründen der besseren Lesbarkeit ausschließlich funktionsbezogen. Sie gelten für alle Geschlechter gleichermaßen.

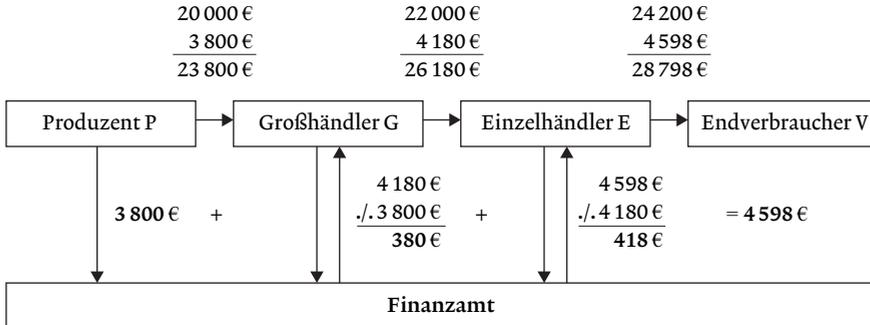
2 Ausgenommen die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von neuen Fahrzeugen.

3 Im engeren Sinn sind Verbrauchsteuern nur EUST und Steuern wie Mineralölsteuer und Sektsteuer.

steuer abgezogen wird. Im Ergebnis fällt dann einmal USt auf der Endstufe, nämlich beim Umsatz an den Endverbraucher an.

BEISPIEL

Der Pkw-Hersteller P liefert einen Pkw zum Preis von 20 000 € zuzügl. 19 % USt = 3 800 € an den Großhändler G. G liefert den Pkw an den Einzelhändler E mit 10 % Aufschlag zum Preis von 22 000 € zuzügl. 19 % USt = 4 180 €. E liefert den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit weiteren 10 % Aufschlag zum Preis von 24 200 € zuzügl. 19 % USt = 4 598 €.



LÖSUNG P führt aus seiner Lieferung an G 3 800 € USt an das Finanzamt ab. G führt für seine Lieferung an E 4 180 € USt ab. Er hat jedoch aus der Lieferung des P den Vorsteuerabzug i. H. v. 3 800 €. Per Saldo zahlt er also lediglich 4 180 € $\text{./. } 3\,800\,€ = 380\,€$ an das Finanzamt. E führt aus seiner Lieferung an V 4 598 € USt an das Finanzamt ab. Er hat aber aus der Lieferung des G den Vorsteuerabzug i. H. v. 4 180 €. Per Saldo zahlt er damit lediglich 4 598 € $\text{./. } 4\,180\,€ = 418\,€$ an das Finanzamt. Insgesamt erhält das Finanzamt somit $3\,800\,€ + 380\,€ + 418\,€ = 4\,598\,€$. Das ist genau der USt-Betrag, der für die Lieferung an den Endverbraucher V anfällt.

Die anfallende USt kalkulieren die Unternehmer in ihre Preise ein. Insoweit erhöht sich der Preis für den Endverbraucher. Er zahlt indirekt über den Kaufpreis die USt, die der Unternehmer an das Finanzamt abzuführen hat. Deshalb bezeichnet man die USt auch als indirekte Steuer: der wirtschaftliche Träger der Steuer ist nicht identisch mit demjenigen, der sie an das Finanzamt bezahlt.

Dieses Prinzip der indirekten Steuer gilt im Ergebnis auch dann, wenn der Unternehmer selbst zum Endverbraucher wird.

BEISPIEL

Der Großhändler G liefert den Pkw an den Einzelhändler E zum Preis von 22 000 € zuzügl. 19 % USt = 4 180 €. E nutzt das Fahrzeug nur kurz für seinen Betrieb, dann überlässt er es seiner Ehefrau zur ausschließlich privaten Nutzung.

LÖSUNG G bezahlt für seine Lieferung an E 4 180 € USt. E hat aus der Lieferung des G zunächst den Vorsteuerabzug i. H. v. 4 180 €. Er muss jedoch die Entnahme des Fahrzeugs aus seinem Unternehmen versteuern (§ 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG), d. h. er hat USt i. H. v. 4 180 € an das Finanzamt zu entrichten. Per Saldo bezahlt er also nichts an das Finanzamt; dieses erhält insgesamt 4 180 €. Das ist genau der Betrag, der für die Entnahme aus dem Unternehmen zum privaten Verbrauch anfällt.

Über den Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) wird die USt im Unternehmensbereich ausgeglichen (Neutralität der Umsatzsteuer in der Unternehmernetz). Deshalb kommt es vor, dass bei einem Unternehmer zweimal USt anfällt, ohne dass dies einen Systembruch darstellt.

BEISPIEL

Der Großhändler G in der Schweiz (Drittlandsgebiet) liefert einen Pkw zum Preis von 20 000 € aus der Schweiz an den Einzelhändler E in Deutschland. Aus der Sicht der Schweiz tätigt G eine steuerfreie Ausfuhrlieferung. E holt den Pkw in der Schweiz ab und hat bei der Einfuhr nach Deutschland EUSt i. H. v. 19 % = 3 800 € zu entrichten (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Anschließend liefert E den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit 10 % Aufschlag zum Preis von 22 000 € zuzügl. 19 % USt = 4 180 €.

LÖSUNG Die entrichtete EUSt kann E als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Per Saldo hat E somit USt i. H. v. 4 180 € zu entrichten. Das ist genau der USt-Betrag, der für die Lieferung an den Endverbraucher V anfällt.

Auch bei Lieferungen aus einem anderen Mitgliedstaat wird das Prinzip der einmaligen Besteuerung des Endverbrauchs gewahrt.

BEISPIEL

Der Großhändler G mit Sitz in Frankreich liefert einen Pkw zum Preis von 20 000 € aus Frankreich an den Einzelhändler E in Deutschland. Anschließend liefert E den Pkw in Deutschland an den privaten Endverbraucher V mit 10 % Aufschlag zum Preis von 22 000 € zuzügl. 19 % USt = 4 180 €.

LÖSUNG Die Lieferung des G ist in Frankreich als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei (analog § 4 Nr. 1 Buchst. B i. V. m. § 6 a UStG). Dafür hat E in Deutschland für den Erwerb des Pkw ErwUSt i. H. v. 19 % von 20 000 € = 3 800 € zu entrichten (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1 a Abs. 1 UStG). Weiterhin hat E für die Lieferung an V 19 % USt = 4 180 € an das Finanzamt zu zahlen. Die entrichtete ErwUSt darf E als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG).

Das vorstehende Beispiel belegt das sog. Bestimmungslandprinzip innerhalb der EU: die Besteuerung erfolgt in dem Land, in dem der Verbrauch stattfindet. Dieses Prinzip wird nicht konsequent durchgehalten, sondern für bestimmte Fällen, in denen das Steueraufkommen der beteiligten Mitgliedstaaten nur in geringem Umfang beeinträchtigt wird, zugunsten der Besteuerung im Ursprungsland (Ursprungslandprinzip) durchbrochen.

BEISPIEL

Der private Endverbraucher V aus Deutschland reist nach Paris. U. a. erwirbt er dort im Bekleidungs-geschäft B einen neuen Anzug zum Preis von 500 € zuzügl. 20 % USt = 100 €. Er nimmt den Anzug sofort mit nach Deutschland.

LÖSUNG B hat die Lieferung des Anzugs in Frankreich zu versteuern und dort die USt i. H. v. 100 € abzuführen. In Deutschland findet keine Umsatzbesteuerung statt. Die Mitnahme des Anzugs von Frankreich nach Deutschland ist umsatzsteuerrechtlich irrelevant. Hier gilt aus praktischen Gründen das Ursprungslandprinzip. An der Grenze zwischen Frankreich und Deutschland findet keine Zollkontrolle statt. Auch ist es für B nicht ohne weiteres erkennbar, dass sein Kunde aus einem anderen Mitgliedstaat kommt und den Liefergegenstand dorthin mitnimmt.

Im oben dargestellten Fall der Fahrzeuglieferung aus Frankreich musste der Großhändler G in Frankreich keine USt abführen. Dies wurde dadurch ausgeglichen, dass sein Erwerber E gleich zweimal USt zu begleichen hatte, zum einen für den Erwerb und zum anderen für die Weiterlieferung an V. Das Gleiche gilt auch in den Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens (vgl. S).

BEISPIEL

Der private Endverbraucher V beauftragt den Bauunternehmer B in Kehl mit der schlüsselfertigen Erstellung eines Einfamilienhauses in Kehl (Deutschland). B beauftragt damit seinerseits den Subunternehmer S in Straßburg (Frankreich).

LÖSUNG S erbringt eine in Deutschland steuerpflichtige Werklieferung an B. Dieser erbringt seinerseits eine steuerpflichtige Werklieferung an V. Da S aus deutscher Sicht ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist, schuldet nicht S die USt aus der Werklieferung an B, sondern der Abnehmer B (Reverse-Charge-Verfahren gem. § 13 b UStG). Für die Werklieferung an V schuldet B nochmals USt. Die im Reverse-Charge-Verfahren geschuldete USt darf B als Vorsteuer geltend machen (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Per Saldo hat B somit einmal USt i. H. v. 19 % des von V zu zahlenden Entgelts zu entrichten.

2 Typische Merkmale des Allphasennetto-Umsatzsteuersystems mit Vorsteuerabzug

Erneut sei ein Blick auf das oben dargestellte Beispiel gestattet:

BEISPIEL

Der Pkw-Hersteller P liefert einen Pkw zum Preis von 20 000 € zuzügl. 19 % USt = 3 800 € an den Großhändler G. G liefert den Pkw an den Einzelhändler E mit 10 % Aufschlag zum Preis von 22 000 € zuzügl. 19 % USt = 4 180 €. E liefert den Pkw an den privaten Endverbraucher V mit weiteren 10 % Aufschlag zum Preis von 24 200 € zuzügl. 19 % USt = 4 598 €.

LÖSUNG Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung lässt sich wie folgt darstellen (in €):

	Einkaufspreis netto	Netto-Umsatz	Verkaufspreis netto	USt	Vorsteuer	Zahllast	Bruttoverkaufspreis
P	–	20 000	20 000	3 800	0	3 800	23 800
G	20 000	2 000	22 000	4 180	3 800	380	26 180
E	22 000	2 200	24 200	4 598	4 180	418	28 798
V	24 200	–	–	–	–	0	–

Folgende systematischen Merkmale lassen sich ableiten:

- a) Der Unternehmer versteuert letztlich lediglich die Differenz zwischen Nettoeinkaufs- und Nettoverkaufspreis, den sog. Nettoumsatz. Z. B. beträgt die Differenz beim Einzelhändler E 2 200 €. Multipliziert man diesen Betrag mit dem Steuersatz von 19 %, ergibt sich die oben dargestellte Zahllast des E in Höhe von 418 €. Dies lässt sich damit erklären, dass durch den VStA die Umsatzbesteuerung auf der Vorstufe vollständig rückgängig gemacht wird. Die effektive Besteuerung des Nettoumsatzes nennt man **Besteuerung des Mehrwerts**. Daher stammt die im allgemeinen Sprachgebrauch übliche Bezeichnung **Mehrwertsteuer**.

Wie am obigen Beispiel deutlich wird, bedeutet dies jedoch nicht, dass tatsächlich ein Mehrwert geschaffen wurde, da sich der Pkw auf den einzelnen Umsatzstufen nicht verändert. Vermutlich wird häufig Hand in Hand mit dem Mehrwert i. S. d. UStG auch ein tatsächlicher Mehrwert der Ware durch ihre Ver- oder Bearbeitung etc. geschaffen.

- b) **Die USt ist innerhalb der Unternehmerkette kostenneutral.** Infolge des VStA erhält der Unternehmer seine an den Vorunternehmer bezahlte USt indirekt zurückerstattet und braucht sie somit nicht als Kosten in seine Kalkulation einzubeziehen. Ebenso ist die beim Ausgangsumsatz entstandene USt kostenneutral, wenn der Umsatz an einen Unternehmer für dessen Unternehmen bewirkt wird. In diesem Fall kann die USt voll auf den Abnehmer

abgewälzt werden, weil die Höhe der USt beim Abnehmer wegen des VStA ebenfalls keine Rolle spielt.

Dies wird deutlich, wenn im u. g. Fall auch V Unternehmer ist und den Pkw für sein Unternehmen kauft.

Lässt man sonstige Faktoren außer Betracht, ergibt sich beim Unternehmer E folgende Einnahmen- und Ausgabenrechnung:

Kostenmäßige Darstellung		
	Kaufpreis Ausgabe (./)/Einnahme (+)	Umsatzsteuer Ausgabe (./)/Einnahme (+)
E bezahlt an G: 22 000 € Kaufpreis + 4 180 € Umsatzsteuer	./. 22 000 €	./. 4 180 €
E erhält von V: 24 200 € Kaufpreis + 4 598 € Umsatzsteuer	+ 24 200 €	+ 4 598 €
E bezahlt an das Finanzamt als Zahllast 418 €		./. 418 €
Gesamtergebnis:	+ 2 200 €	0 €

Die USt hat danach auf den Gewinn keinen Einfluss.

Ist dagegen V – wie im Ausgangsbeispiel – Nichtunternehmer, kann möglicherweise eine Überwälzung der USt von E auf V nicht oder nicht in vollem Umfang erfolgen. Denn da V als Nichtunternehmer keinen VStA hat, wird seine Kaufentscheidung ausschließlich vom Bruttoeinkaufspreis abhängen. Ist ihm dieser zu hoch, wird E unter Umständen gezwungen sein, seinen Bruttoverkaufspreis zu Lasten seines Gewinns zu senken. Unterstellt, E würde in diesem Fall seinen Preis um 5 % auf den Kaufpreis in Höhe von brutto 27 358 € ermäßigen, ergäbe sich bei E folgende Einnahmen- und Ausgabenrechnung:

Kostenmäßige Darstellung		
	Kaufpreis Ausgabe (./)/ Einnahme (+)	Umsatzsteuer Ausgabe (./)/Einnahme (+)
E bezahlt an G: 22 000 € Kaufpreis + 4 180 € Umsatzsteuer	./. 22 000 €	./. 4 180 €
E erhält von V: 22 990 € Kaufpreis + 4 368 € Umsatzsteuer	+ 22 990 €	+ 4 368 €
E bezahlt an das Finanzamt als Zahllast 188 €	0 €	./. 188 €
Gesamtergebnis:	+ 990 €	0 €

Die USt wirkt sich in diesem Fall nur scheinbar kostenneutral aus, denn E erhält nicht seinen ursprünglich angestrebten kalkulatorischen Gewinn in Höhe von 2 200 €. Wäre der USt-Satz allerdings entsprechend niedriger, würde er diesen bei gleichem Endverkaufspreis erzielen.

- c) **Die USt realisiert sich für den Staat letztlich erst auf der Stufe des Endverbrauchers.** Er erhält am Ende genau die USt, die der Unternehmer dem Endverbraucher in Rechnung stellt. Das Finanzamt bekommt diesen Betrag gewissermaßen in Raten: 3 800 € von P, 380 € von G und 418 € von E (fraktionierte Zahlungsweise).