

Skript Umsatzsteuerrecht

Bearbeitet von
Prof. Dr. Wolfram Reiß

13., überarbeitete Auflage 2015. Buch. VII, 373 S. Kartoniert

ISBN 978 3 86752 408 7

Format (B x L): 19,5 x 24,9 cm

Gewicht: 767 g

[Steuern > Umsatzsteuer](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

1. Abschnitt: Allgemeiner Überblick

A. Das Prinzip der Mehrwertsteuer

Fall 1: Großhändler, Einzelhändler und Verbraucher

Hersteller H liefert an Einzelhändler E eine Ware zum Preis von 1.190 € (1.000 € zzgl. 190 € USt). E veräußert die Ware für 2.380 € (2.000 € zzgl. 380 € USt) an den Verbraucher V.

H hat für die von ihm an E durchgeführte Lieferung USt in Höhe von 190 € an das Finanzamt zu entrichten (§§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1, 10 Abs. 1, 12 Abs. 1, 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Diese Steuerlast hat er im Preis von 1.190 € auf E abgewälzt. E schuldet für die von ihm an V ausgeführte Lieferung 380 € USt. Diese wälzt er im Preis auf V ab. E steht andererseits aus der an ihn von H ausgeführten Lieferung ein Vorsteuerabzug von 190 € zu (§ 15 UStG). Auf diese Weise erhält er den im Preis von 1.190 € enthaltenen Umsatzsteueranteil von 190 € wieder vergütet, sodass er wirtschaftlich nicht belastet ist. Der im Einkaufspreis enthaltene Umsatzsteueranteil ist daher für einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer **kostenneutral**.

1

V schuldet als Nichtunternehmer keine USt. Er zahlt aber im Kaufpreis den Umsatzsteueranteil mit. Da ihm als Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzug zusteht, ist er mit der USt wirtschaftlich belastet, hier mit 380 €.

Die Belastung des V entspricht dem Ertrag des Fiskus. Dieser erhält von H 190 € und von E (380 € ./ 190 € VoSt =) 190 €, zusammen also 380 €.

Die Steuer wird quasi **fraktioniert**. Echt aufkommenswirksam ist allerdings nur die Steuer auf Umsätze an Endverbraucher. Denn bei Umsätzen zwischen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern steht der Steuerschuld des leistenden Unternehmers ein Vorsteuervergütungsanspruch des Leistungsempfangenden Unternehmers in gleicher Höhe gegenüber.

I. Dieses Ergebnis ließe sich technisch auch erreichen, wenn allein die Umsätze auf der letzten Handelsstufe an den Endverbraucher besteuert würden – sogenannte Einphasen-einzelhandelssteuer –, die Umsätze zwischen Unternehmern hingegen nicht steuerbar wären. Das deutsche Umsatzsteuerrecht geht im Einklang mit den Umsatzsteuerrechten der Mitglieder der Europäischen Union jedoch davon aus, dass grundsätzlich für jeden Umsatz, den ein Produkt von der Herstellung bis zum Endverbraucher durchläuft, eine Besteuerung stattfindet. Es handelt sich daher um eine **Allphasenumsatzsteuer**.

2

Wegen des Vorsteuerabzugs für Unternehmer sind allerdings nur die Umsätze an Endverbraucher aufkommenswirksam. Von daher würde es genügen, allein die Umsätze an Endverbraucher zu besteuern. Die Allphasensteuer bietet jedoch den Vorteil, dass weder der Unternehmer noch der Fiskus nachzuprüfen brauchen, ob der Abnehmer der Leistung ein Unternehmer ist. Außerdem bewirkt sie, dass ein Verschweigen von Ausgangsumsätzen nicht zu einem vollen Steuerausfall führt, weil dann de facto ein Vorsteuerabzug nicht geltend gemacht werden kann. Der Fiskus erhält dann wenigstens die auf den Vorstufen angefallene USt. Wenn etwa im Fall 1 der Einzelhändler die Steuer auf seinen Umsatz (380 €) hinterziehen will, wird es ihm unmöglich sein, den Vorsteuerabzug (190 €) zu erlangen.

Allerdings ist auch der Vorsteuerabzug missbrauchsgefährlich. Insbesondere droht aus der Sicht des Fiskus die Gefahr, dass er VoSt vergüten muss, die er nicht als USt erhalten hat, weil der leistende Unternehmer die vereinnahmte USt nicht abführt, etwa wegen Insolvenz oder sogar aufgrund betrügerischen Verhaltens. Daher wird in jüngerer Zeit wieder ein (weitgehender) Verzicht auf eine fraktionierte Steuererhebung und damit de facto eine partielle Rückkehr zu einer Einzelhandelssteuer als weniger missbrauchsgefährlich erwogen, sei es schon in Form einer Herausnahme der Umsätze zwischen Unternehmern bereits aus der Steuerbarkeit¹ oder aber einer Vorstufenbefreiung für Umsätze zwischen Unternehmern oder durch Verlagerung der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger, falls er Unternehmer ist, sodass sich Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug beim Unternehmer als Leistungsempfänger ausgleichen.² Bestrebungen Deutschlands und Österreichs, die Umkehr der Steuerschuldnerschaft bei innerstaatlichen Umsätzen für zwischenunternehmerische Umsätze ab bestimmten Größenordnungen generell einzuführen, sind allerdings am Widerstand der Kommission gescheitert.³ Allerdings ist der Umfang der Zulässigkeit einer **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** (das Reverse Charge-Verfahren) entsprechend § 13b UStG (s. 7. Abschnitt C. II., Rn. 382 ff.) in Art. 199, 199a, 199b MwStSystRL durch die RL 2013/43/EU⁴ stark erweitert worden. Insbesondere wird in Art. 199 b MwStSystRL zur Bekämpfung von schwerwiegenden Betrugsfällen deren schnelle Einführung im Wege einer Sondermaßnahme durch die Mitgliedstaaten zugelassen (sogenannter **Schnellreaktionsmechanismus**), soweit die Kommission nicht innerhalb eines Monats widerspricht.

- 3 II. Durch die Gewährung eines Vorsteuerabzugs für Unternehmer, die die empfangene Leistung ihrerseits zur Ausführung von Umsätzen verwenden, wird im Ergebnis erreicht, dass jeder Unternehmer Steuern nur in Höhe der bei ihm eingetretenen Wertschöpfung (sogenannter **Mehrwert**) schuldet. Im Fall 1 hat sich bei E ein Mehrwert vor Steuer von 1.000 € ergeben. Bei einem Steuersatz von 19% entspricht dies einer Steuerschuld von 190 €. Wegen dieses wirtschaftlichen Effektes wird die USt auch als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet. Von der Steuertechnik her wird jedoch nicht lediglich Steuer auf den Mehrwert erhoben, sondern auf das volle Entgelt (hier 2.000 €). Erst die Gewährung des Vorsteuerabzugs führt zu einer vermeintlichen Beschränkung der Steuerschuld auf den Nettomehrwert. Bei der europäischen USt handelt es sich daher um eine „**Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**“. Es ist eine Netto-Umsatzsteuer, weil Bemessungsgrundlage nicht der Endpreis ist, sondern dieser abzüglich der darin bereits enthaltenen USt.

Die Bezeichnung als Mehrwertsteuer ist irreführend. Sie legt die unzutreffende Annahme nahe, als sei der vom Unternehmer geschaffene Mehrwert der Belastungsgrund. Tatsächlich wird jedoch nicht der vom Unternehmer geschaffene Mehrwert, sondern der Konsum des Endverbrauchers, wie er sich in dessen Aufwendungen ausdrückt, besteuert.

- 4 III. Die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug wurde durch das UStG 1967 mit Wirkung ab dem 01.01.1968 eingeführt. Bis 1968 wurden die Umsätze auf jeder Handelsstufe kumulativ mit USt belegt (normaler Steuersatz 4%), ohne dass ein Vorsteuer-

1 So konsequent der von Kirchhof vorgelegte Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer im Umsatzsteuer Gesetzbuch (Entwurf), Heidelberg 2008; vgl. auch Kirchhof DStR 2008, 1 und Kirchhof, (Reformentwurf) Bundessteuergesetzbuch, Buch 4 Umsatzsteuer, Heidelberg 2011.

2 Vgl. Widmann UR 2002, 14 und 588; ders. UR 2006, 13 und 624; Mittler UR 2001, 385; Matheis/Groß UR 2006, 379; kritisch Tiedke UR 2006, 249; zweifelnd T/L § 14 G 1.6.

3 Pressemitteilung BMF über Scheitern der Vorschläge im ECOFIN-Rat, UR 2008, 461; vgl. auch KOM (2008) 109 endg. v. 22.02.2008 Mitteilungen der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament über Maßnahmen zur Änderung des MwSt-Systems für die Betrugsbekämpfung, UR 2008, 251.

4 V. 22.07.2013 ABlEU Nr. L 201, S. 4 RL zur Änderung der RL 2006/112/EG im Hinblick auf eine fakultative und zeitweilige Anwendung der Umkehrung der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge-Verfahren).

abzug gewährt wurde. Die Leistung wurde also bei Durchlaufen mehrerer Phasen mit immer mehr USt belegt. Dabei war Bemessungsgrundlage für die jeweiligen weiteren Umsätze die vereinnahmte Gegenleistung (Kaufpreis), sodass die Umsatzsteuerbelastung der Vorumsätze die Bemessungsgrundlage für die späteren Umsätze erhöhte. Diese „**Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer**“ vor dem Systemwechsel beeinträchtigte die Wettbewerbsneutralität. Große Unternehmen (Konzerne), die in sich alle Stufen von der Herstellung bis zum Einzelhandel vereinigten, brauchten lediglich den Endumsatz zu versteuern. Durchlief das Produkt vom Hersteller bis zum Einzelhändler hingegen mehrere Unternehmen, wurde auf jeder Stufe USt erhoben, die mangels Vorsteuerabzugs Kostenbestandteil des erwerbenden Unternehmers wurde. Das Bundesverfassungsgericht hatte daher die alte USt wegen der Verletzung der **Wettbewerbsneutralität** für verfassungswidrig erklärt, allerdings dem Gesetzgeber eine Anpassungsfrist gewährt.⁵ Diese wurde durch das UStG 1967 genutzt.

IV. Die Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug führt auch zur Wettbewerbsneutralität der USt im Außenhandel. Nach dem Bestimmungslandprinzip besteuern weltweit die meisten Staaten (u.a. alle EU-Staaten) die Einfuhr von Gütern (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Damit nicht eine doppelte Belastung mit USt des Import- und Exportlandes stattfindet, entlastet der exportierende Staat von seiner USt durch Gewährung einer Steuerbefreiung für die Ausfuhr (vgl. § 4 Nr. 1a und 1b UStG). Wettbewerbsneutral ist die Steuer aber nur dann, wenn eine vollständige Entlastung von der USt des Exportlandes gelingt. Dies wird in einem Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug vollständig erreicht, weil der Vorsteuerabzug auch bei einem steuerfreien Export erhalten bleibt (vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG).

Beispiel: H liefert an G für 1.000 € zzgl. 190 € USt. G liefert an E für 2.000 € zzgl. 380 € USt. E liefert an V ins Ausland steuerfrei für 3.000 €. Der Fiskus erhält an Steuern von H 190 € und von G (380 € ./ . 190 € =) 190 €; er zahlt an E 380 € VoSt. Der Saldo beträgt also 0 €.

E wendet 2.380 € Kaufpreis ./ . 380 € VoSt = 2.000 € auf und erhält 3.000 €. Die Lieferung ins Ausland ist also vollständig von deutscher USt befreit. Allerdings wird die Einfuhr regelmäßig mit Einfuhrumsatzsteuer des Import(Bestimmungs)landes belastet.

Diese genaue Entlastung war im alten Allphasen-Brutto-Umsatzsteuersystem nicht möglich, weil im Einzelfall gar nicht feststellbar war, wie viele Umsatzstufen bis zum Export durchlaufen worden waren.

Die Wettbewerbsneutralität bei grenzüberschreitenden Umsätzen würde durch eine Besteuerung des **bloßen Mehrwertes** nach der Methode einer **Umsatzbesteuerung mit Vorumsatzabzug** gerade nicht erreicht. Hier würde der Endverbraucher im Bestimmungsland mit der höheren oder niedrigeren USt des Ursprungslandes auf den oder die Vorumsätze und der USt des Bestimmungslandes auf die Differenz zwischen Endumsatz und Vorumsatz belastet. Daher ist das Europäische Umsatzsteuersystem grundsätzlich nicht dieser Methode gefolgt, sondern stattdessen der Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug. Für die sogenannte **Differenzbesteuerung** nach § 25a UStG und nach § 25 UStG bei Reiseleistungen (vgl. Rn. 289 ff., 296) folgt es allerdings letztlich der Methode des Vorumsatzabzuges. Dies führt bei grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Umsätzen zu Wettbewerbsverzerrungen, die noch dadurch verschärft werden, dass die Steuer auf die Differenz nicht dem Bestimmungslandprinzip folgt, sondern sich nach dem Sitz des Leistenden bzw. nach dessen Lieferort bestimmt. Die Differenzbesteuerung (Methode Vorumsatzabzug) ist ein **Rückschritt und ein Fremdkörper** im ansonsten modernen europäischen Umsatzsteuerrecht.

⁵ BVerfG v. 20.12.1996 – 1 BvR 320/70/63. BStBl. III 1967, 7 = BVerfGE 21, 12.

- 6 **V.** Mit dem UStG 1967 wurde neben der Verbesserung der Wettbewerbsneutralität vor allem auch die Anpassung an die Harmonisierung der USt innerhalb der EG/EU durch Einführung eines gemeinsamen Mehrwertsteuersystems gemäß der 1. und 2. USt-Richtlinie⁶ innerhalb der EG bezweckt.⁷ Durch das in Umsetzung der inzwischen durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) ersetzten 6. EG-Richtlinie 77/388/EWG⁸ ergangene UStG 1980 wurde der Harmonisierungsprozess fortgeführt.
- 7 **VI.** Das mit Wirkung ab 01.01.1993 geltende **Umsatzsteuer-Binnenmarktgesetz**⁹ passte das deutsche UStG an die Binnenmarktlinie 91/680¹⁰ zur Ergänzung des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems an, um binnenmarktähnliche Verhältnisse zu schaffen. Innerhalb der Europäischen Gemeinschaft entfielen Grenzabfertigungen für Zwecke der Einfuhr und Ausfuhr (vgl. Rn. 171 ff.). Seither sind nur noch bescheidene Fortschritte auf europäischer Ebene zu mehr Harmonisierung und Vereinfachung erreicht worden. Das **Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002**¹¹ ersetzte die frühere Eigenverbrauchsbesteuerung durch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG. Durch das **Steuerverkürzungsbekämpfungsgesetz**¹² wurden zur Bekämpfung des sogenannten Umsatzsteuerbetruges in §§ 26b, 26c UStG ein neuer Bußgeld- und Straftatbestand für die Schädigung des Umsatzsteueraufkommens durch Nichtentrichtung aufgenommen und außerdem ein neuer Haftungstatbestand in § 25d UStG für nicht abgeführte USt geschaffen. Durch das **Richtlinienumsetzungsgesetz (EURLUmsG)**¹³ wurde § 15a UStG an die Rspr. des EuGH zur Auslegung der MwStSystRL nach Art. 184 f. für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs angepasst. Zum 01.01.2007 wurde der Normalsteuersatz durch das Haushaltsbegleitgesetz (**HBegIG 2006**¹⁴) von 16 auf 19% angehoben. Das Jahressteuergesetz (**JStG 2009**¹⁵) passte die Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen in § 3a UStG an die insoweit durch die Richtlinie 2008/8/EG erfolgten Änderungen der MwStSystRL 2006/112/EG an, um eine bessere Übereinstimmung der Ortsregelungen mit dem Bestimmungslandprinzip und eine größere Wettbewerbsneutralität für grenzüberschreitend erbrachte sonstige Leistungen zu erreichen. Durch das **JStG 2010**¹⁶ wurde in § 15 Abs. 1b UStG der Vorsteuerabzug bei einer Grundstücksnutzung für den privaten Bedarf in Umsetzung einer entsprechenden Vorgabe aus Art. 168a MwStSystRL ausgeschlossen. Die entsprechenden Folgeänderungen für die Nichtbesteuerung der privaten Verwendung des Grundstückes und für eine Vorsteuerkorrektur durch Änderung der Verhältnisse erfolgten in §§ 3 Abs. 9a und 15a UStG. Durch das **Steuervereinfachungsge-**

6 ABI. EG 1967 Nr. L 71, 1301, 1303.

7 Vgl. BT-Drs. V/1581.

8 ABI. EG 1977 Nr. L 145, 1.

9 BGBl. I 1992, 1548; BStBl. I 1992, 552.

10 ABI. EG 1991 Nr. L 376, 1.

11 BStBl. I 1999, 304.

12 StVBG BStBl. I 2001, 3922.

13 BGBl. I 2004, 3310.

14 BGBl. I 2006, 1402.

15 BGBl. I 2008, 2794.

16 V. 08.12.2010, BGBl. I 2010, 1768. Außerdem erfolgten noch geringfügige Anpassungen/Änderungen in § 3a Abs. 6 Nr. 2 und § 3a Abs. 8 UStG für die Ortsregelung für bestimmte in § 3a Abs. 4 UStG genannte sonstige Leistungen an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechtes durch einen Drittlandsunternehmer – Ort im Inland – und für bestimmte im Drittlandsgebiet genutzte oder ausgewertete sonstige Leistungen – Ort dann im Drittland.

setz 2011¹⁷ wird allgemein die **elektronische Rechnung** als Rechnung im Sinne des UStG anerkannt. Durch das AmtshilfeRLUmsG¹⁸ von 2013 wurde das Vorsteuerabzugsrecht für den Abzug der EUSt und den innergemeinschaftlichen Erwerb in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG an die durch die MwStSystRL in der Auslegung durch den EuGH vorgegebene Rechtslage angepasst.¹⁹ Die mit der Einfuhr bereits entstandene EUSt ist danach auch schon vor ihrer Entrichtung als VoSt abziehbar und ein Abzugsrecht für die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb besteht nur, wenn der Erwerb gemäß § 3d S. 1 UStG in Deutschland aus dem Inland bewirkt wird. Durch **das StAnpG Kroatien**²⁰ erfolgte in Anpassung an ab dem 01.01.2015 umzusetzenden Vorgaben der RL 2008/8/EG bezüglich des Ortes der Dienstleistungen in Art. 58 MwStSystRL eine **Neuregelung des Ortes der sonstigen Leistung für Telekommunikationsleistungen, Rundfunk- und Fernsehleistungen sowie elektronische Dienstleistungen** in § 3a Abs. 5 UStG i.d.F. StAnpG Kroatien. In Befolgung des Bestimmungslandprinzipes wird der Ort dieser sonstigen Leistungen (auch dann) an den (Wohn-)Sitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort des Empfängers verlegt, wenn dieser die Leistung nicht als Unternehmer für sein Unternehmen bezieht. Dies gilt ab 01.01.2015 uneingeschränkt auch für Unternehmer innerhalb der EU, die solche Leistungen erbringen. Zugleich wird in § 18 Abs. 4 e) UStG – für den im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer für die in Deutschland erbrachten Umsätze – und in § 18 h UStG – für den in Deutschland ansässigen Unternehmer für die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbrachten Umsätze – in Umsetzung des **Prinzips der Kleinen Einzigigen Anlaufstelle (Mini One Shop Stop – MOSS)** gemäß Art. 358 a bis 369k MwStSystRL in der ab 01.01.2015 geltenden Fassung den Unternehmern ermöglicht, ihre Erklärungs- und Zahlungspflichten für sämtliche innerhalb der Union erbrachten Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehleistungen und elektronische Dienstleistungen in nur einem Mitgliedstaat zu erfüllen, freilich getrennt nach den Mitgliedstaaten und unter Anwendung des Umsatzsteuerrechtes des jeweiligen Mitgliedstaates. Das **Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex**²¹ bringt in **§ 13b Abs. 10 UStG** eine Ermächtigung für den **BMF durch Rechtsverordnung** den Anwendungsbereich für die Umkehr der Steuerschuldnerschaft zunächst im Wege des **Schnellreaktionsmechanismus** auf in § 13b UStG bisher noch nicht vorgesehene Umsätze zu erweitern.

B. Besteuerung der Einkommensverwendung für den Verbrauch

Fall 2: Familienvater/Erwerb von Gütern durch Einkommensverwendung

Familienvater V, verheiratet, fünf Kinder, kauft am 23.12. bei Metzger M in Münster einen Weihnachtsbraten zum Kaufpreis von 107 €. Er zahlt sofort und erhält den Braten übergeben. Im benachbarten Getränkeladen erwirbt er von W für 23,80 € eine Flasche Rotwein. Wer schuldet wieviel USt?

17 V. 01.11.2011, BGBl. I 2011, 2131.

18 V. 26.06.2013, BGBl. I, 1809 = BStBl. I, 802.

19 Vgl. dazu EuGH v. 29.03.2012 – C-414/10, BStBl. 2013 II, 941 (zur EUSt) und v. 22.04.2010 – C-536 und C-539/08, UR 2010, 418 sowie BFH v. 01.09.2010 – V R 39/08 und v. 08.09.2010 – XI R 40/08, BStBl. II 2011, 661 und 739 (zum ig. Erwerb).

20 Gesetz v. 25.07.2014 zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU (...), BGBl. I 2014, 1266.

21 V. 22.12.2014, BGBl. I 2014, 2417.

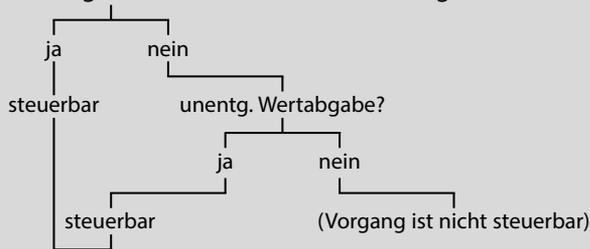


Prüfungsschema

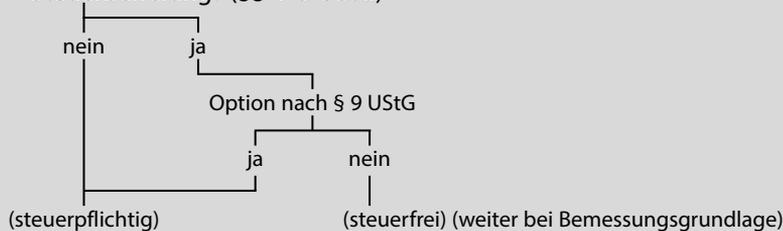
A. Ausgangsseite (eigener Umsatz)

I. Steuerbarkeit (§§ 1–3g UStG)

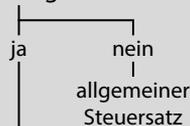
Leistungsaustausch, Einfuhr oder innergemeinschaftlicher Erwerb?

**II. Steuerpflicht**

Steuerbefreiung? (§§ 4–9 UStG)

**III. Steuersatz** (§ 12 UStG)

ermäßigter Steuersatz? (§ 12 Abs. 2 UStG)

**IV. Bemessungsgrundlage** (§§ 10, 11 UStG)

1. Entgelt bei Leistungsaustausch und innergemeinschaftlichem Erwerb durch Lieferung
 2. (Zoll) Wert bei Einfuhr
 3. Einkaufspreis, Ausgaben bei unentgeltlichen Wertabgaben und innergemeinschaftlichem Verbringen
- |
nur für steuerpflichtige Umsätze

V. Steuerschuld/Entstehungszeitpunkt (§§ 13, 13b Abs. 1 UStG)

1. bei Soll-Versteuerung (Regelfall)
2. bei Ist-Versteuerung (§ 13 i.V.m. § 20 UStG)
3. bei Verlagerung der Steuerschuldnerschaft (§ 13b Abs. 1 UStG)

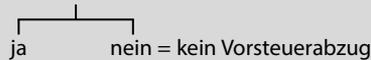
VI. Steuerschuldner (§§ 13a, 13b Abs. 2 UStG)

Prüfungsschema

B. Eingangsseite (Vorsteuerabzug)

I. Allgemeine Voraussetzungen (§ 15 Abs. 1 UStG)

1. Unternehmereigenschaft
2. Leistung eines anderen Unternehmers mit Rechnungsausweis (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, §§ 14, 14a UStG) oder Einfuhr (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG) oder innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 15 Abs. 1 Nr. 3 UStG) oder bei Umkehr der Steuerschuldnerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG)
3. für das eigene Unternehmen



II. Ausschlusstatbestände (§ 15 Abs. 1a, 1b, 2 u. 3 UStG)

Verwendung

für steuerfreie Umsätze, nichtabziehbare Aufwendungen oder private Grundstücksnutzung?

1. nein = Vorsteuerabzug
2. ja = kein Vorsteuerabzug, es sei denn, § 15 Abs. 3 UStG für abschließend genannte Befreiungen, u.a. Ausfuhr
3. teilweise

III. Aufteilung der Vorsteuer (§ 15 Abs. 4 UStG)

nach wirtschaftlicher Zuordnung
in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil

Hinweis: Ausnahmsweise Vorsteuerabzug auch für private Fahrzeuglieferer gemäß § 2a i.V.m. § 15 Abs. 4a UStG

Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 S. 2, falls unter 10% genutzt, § 15 Abs. 1a UStG für Repräsentationsaufwendungen nach § 4 Abs. 5, § 12 Nr. 1 EStG, § 15 Abs. 1b UStG für private Grundstücks(mit)benutzung

IV. Vorsteuerkorrekturen bei Bestandteilen und sonstigen Leistungen, § 15a Abs. 3 und 4 UStG

Fall 35: Umbauten und Renovierungen

U (Maschinenhersteller) hatte in 05 ein Gebäude für 2.000.000 € zzgl. 320.000 € USt herstellen lassen und seit dem 01.07.2005 für eigene Büro Zwecke genutzt. Die VoSt war zutreffend vollständig abgezogen worden. In 06/11 wurde am Gebäude ein komplett neuer Anstrich durchgeführt für 100.000 € zzgl. 19.000 € USt und neue Fenster für 200.000 € zzgl. 38.000 € USt eingebaut. Mit Wirkung ab dem 01.01.2015 vermietet U das Grundstück steuerfrei an eine Versicherungsgesellschaft.

- I. Seit 01.01.2015 dient das Grundstück nicht mehr der Ausführung steuerpflichtiger Leistungen, sondern einer steuerfreien Vermietung. Mithin liegt gegenüber den für den **ursprünglichen Vorsteuerabzug** maßgeblichen Verhältnissen in 05 aus der **Herstellung des Gebäudes** und für den ursprünglichen Vorsteuerabzug in 06/11 aus dem Empfang der Anstrichleistung sowie dem Einbau der Fenster eine **Änderung der Verhältnisse** vor. Denn insoweit war die VoSt jeweils zu 100% abzugsfähig, weil das Gebäude zu diesen Zeitpunkten (richtig in diesen Besteuerungszeiträumen) nur der Ausführung steuerpflichtiger Umsätze diente. Bei dem Gebäude handelt es sich um ein Investitionsgut i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG. Die Änderung der Verhältnisse erfolgte innerhalb des zehnjährigen **Berichtigungszeitraumes** nach § 15a S. 2 UStG, der für das Gebäude am **01.07.2005** begann und am **30.06.2015** endete. Daher ist eine **Vorsteuerkorrektur für 1/2 Jahr** durchzuführen i.H.v. $320.000 \text{ €} : 10 \times 6/12 = - 16.000 \text{ € VoSt}$. Die Änderung ist für den VZ 01/15 durchzuführen. Denn der Änderungsbetrag liegt oberhalb von 6.000 € (§ 44 Abs. 3 S. 1 UStDV).
- II. Hinsichtlich der **Malerarbeiten** liegt umsatzsteuerlich eine **sonstige Leistung** vor und ertragsteuerlich handelt es sich um Erhaltungsaufwendungen. Diese sonstige Leistung wird an einem Investitionsgut i.S.d. § 15a Abs. 1 USt ausgeführt, nämlich dem Gebäude. Hinsichtlich des Fenstereinbaues liegt eine Werklieferung vor. Die Fenster wurden in das Gebäude als Investitionsgut eingefügt und verloren damit ihre Selbstständigkeit, weil sie zu wesentlichen Bestandteilen wurden. Nach **§ 15a Abs. 3 S. 1 i.V.m. § 15a Abs. 1 UStG** ist insoweit ebenfalls eine Berichtigung durchzuführen. Durch § 15a Abs. 3 UStG wurde insoweit die Rspr. des EuGH zu Vorsteuerkorrekturen auch bei bloßen Dienstleistungen nach Art. 20 Abs. 1b der 6. EG-Richtlinie (jetzt Art. 185 MwStSystemRL) umgesetzt.⁹⁹¹ Für § 15a Abs. 3 UStG gilt ein **eigenständiger Berichtigungszeitraum**. Er beginnt zu dem Zeitpunkt, ab dem die sonstige Leistung oder der eingefügte Gegenstand erstmals zur Ausführung von Leistungen verwendet wird, hier also ab dem 01.07.2011. Hinsichtlich der Dauer des Berichtigungszeitraumes ist darauf abzustellen, ob es sich um Arbeiten an Grundstücken handelt (zehn Jahre) oder an sonstigen Wirtschaftsgütern (fünf Jahre). Allerdings ist nach § 15a Abs. 5 S. 2 UStG eine kürzere Nutzungsdauer zu berücksichtigen. Nach § 15a Abs. 5 S. 3 UStG wird bei eingebauten Wirtschaftsgütern deren Nutzungsdauer

⁹⁹¹ EuGH v. 17.05.2001 – Rs. C-322 und 323/99 (Fischer und Brandenstein), Slg. 2001, 4049 und BFH v. 18.10.2001 und 20.12.2001 – V R 106/98 und V R 8/98, BStBl. II 2002, 551 und 557.

nicht durch die Einbeziehung in ein anderes Wirtschaftsgut verkürzt. Das setzt freilich voraus, dass das Wirtschaftsgut, in das eingebaut wird, tatsächlich noch nach Ende seines Berichtigungszeitraumes besteht. Vorliegend läuft daher für die Malerarbeiten und den Fenstereinbau ein gesonderter Berichtigungszeitraum vom 01.07.2011 bis zum 30.06.2021 soweit nicht i.S.d. § 15a Abs. 5 S. 2 UStG eine kürzere Verwendungsdauer nachgewiesen wird. Mithin hat für das **Kalenderjahr 15** eine **Vorsteuerkorrektur für den Anstrich** von 19.000 € : 10 x 100% = – **1.900 € VoSt** und **für den Fenstereinbau** von 38.000 € : 10 x 100% = – **3.800 €** stattzufinden. Nach § 44 Abs. 3 S. 1 UStDV erfolgt die Korrektur allerdings erst in der Jahresveranlagung für 15. Zwar sind die Malerarbeiten und der Einbau der Fenster gemäß § 15a Abs. 3 S. 2 UStG zu einem „Berichtigungsobjekt“ zusammenzufassen, da sie im Rahmen einer Maßnahme erfolgten. Aber der Vorsteuerabzug übersteigt auch zusammengefasst nicht den Betrag von 6.000 €. Eine Vorsteuerkorrektur kann auch nicht nach § 44 Abs. 1 UStDV unterbleiben, da schon der absolute Betrag von 1.000 € überschritten ist. Auch insoweit ist von einem einheitlichen Korrekturbetrag auszugehen, wenn § 15a Abs. 3 S. 2 UStG Anwendung findet.⁹⁹²

- 373** III. Innerhalb des **§ 15a Abs. 3 UStG** wird danach unterschieden, ob es sich um sonstige **Leistungen an Investitionsgütern** i.S.d. § 15a Abs. 1 UStG handelt oder **an anderen Wirtschaftsgütern i.S.d. § 15a Abs. 2 UStG**. Nur im ersteren Falle besteht ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, sodass die Korrektur pro rata temporis vorzunehmen ist, § 15a Abs. 3 S. 1 i.V.m. Abs. 1, 5 und 8 UStG. Bei sonstigen Leistungen an nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendeten Wirtschaftsgütern tritt die Änderung der Verhältnisse auch bzgl. der sonstigen Leistung jeweils mit der Veräußerung des Wirtschaftsguts ein. Die Vorsteuerberichtigung ist dann immer sofort in vollem Umfang durchzuführen. Dieselbe Unterscheidung trifft § 15a Abs. 3 UStG bzgl. der eingefügten Gegenstände, soweit diese Bestandteile werden, d.h. ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenständigkeit einbüßen. Bei der Einfügung von Gegenständen in ein anderes Wirtschaftsgut kann im Übrigen problematisch sein, ob diese dadurch i.S.d. § 15a Abs. 3 UStG ihre körperliche oder wirtschaftliche Selbstständigkeit verlieren oder nicht. Im letzteren Fall ist nicht § 15a Abs. 3 UStG anzuwenden, sondern für den eingebauten Gegenstand je nachdem entweder § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG. Oftmals kann dahinstehen, ob § 15a Abs. 3 oder Abs. 1 oder Abs. 2 UStG anzuwenden ist, weil die Rechtsfolgen in Bezug auf den eingefügten Gegenstand dieselben sind. Anders wäre es freilich dann, wenn ein beweglicher Gegenstand in ein Grundstück eingefügt wird und nicht zu einem wesentlichen Bestandteil des Gebäudes oder Grundstückes wird, weil dann nur ein fünfjähriger Berichtigungszeitraum dafür läuft.⁹⁹³

Der aus sich heraus kaum verständliche **§ 15a Abs. 3 S. 3 UStG** bestimmt, dass eine nicht nach § 3 Abs. 1b UStG zu besteuerte Entnahme aus dem Unternehmen als Änderung der Verhältnisse zu behandeln ist. Es geht dabei um die Konstellation, dass

⁹⁹² Vgl. Abschn. 15a.6. Abs. 11 UStAE. Zu einem Berichtigungsobjekt sind in einem zeitlichen Zusammenhang bezogene Leistungen für ein Wirtschaftsgut zusammenzufassen. Ein solcher Zusammenhang wird bejaht bei innerhalb von drei Monaten, bzw. sechs Monaten an beweglichen, respektive unbeweglichen Wirtschaftsgütern erbrachten Leistungen.

⁹⁹³ Siehe dazu BFH v. 14.07.2010 – XI R 9/09, BStBl. II 2010, 1086 (ertragsteuerliche Behandlung von Betriebsvorrichtungen als bewegliche Sachen nicht maßgeblich!).

eine **Entnahme nicht nach § 3 Abs. 1b S. 2 UStG zu besteuern** ist, weil bzgl. des Wirtschaftsgutes oder seiner Bestandteile **keine Vorsteuerabzugsberechtigung** bestand. Werden an einem solchen Wirtschaftsgut während der Zugehörigkeit zum Unternehmen sonstige Leistungen erbracht, z.B. Erhaltungsaufwendungen, kann dafür der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden. Wird dann später das Wirtschaftsgut entnommen, ist eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG dennoch nicht zulässig, obgleich die sonstige Leistung nunmehr auch der nichtunternehmerischen Sphäre zugute kommt. Ebenso ist bei nachträglich eingebauten Bestandteilen an solchen Wirtschaftsgütern nach der Rspr. des EuGH eine Besteuerung nach Art. 16 MwStSystRL (§ 3 Abs. 1b UStG) nicht mehr möglich, wenn die Werterhöhung durch den Einbau des Bestandteils im Zeitpunkt der Entnahme bereits verbraucht ist.⁹⁹⁴ § 15a Abs. 3 S. 3 UStG ordnet insoweit für beide Konstellationen an, dass dann die Entnahme als Änderung der Verhältnisse für den vorgenommenen Vorsteuerabzug gilt, sodass eine Korrektur des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist.⁹⁹⁵

Beispiel: R hat in 2006 ein bebautes Villengrundstück von einem Nichtunternehmer erworben und bisher zu 100% als Praxisgebäude für seine Rechtsanwaltskanzlei genutzt. In 05/2008 wurden neue Fenster für 10.000 € zzgl. USt eingesetzt, die Außenfassade verklindert für 20.000 € zzgl. USt und in 12/2008 die Innenräume gestrichen für 5.000 € zzgl. USt. Zu dieser Zeit wurde das Haus noch vollständig für die Umsätze als Rechtsanwalt genutzt. Ab dem 01.01.2014 nutzt R das Grundstück ausschließlich nur noch für eigene Wohnzwecke.

R konnte bzgl. der an dem Haus ausgeführten Arbeiten den Vorsteuerabzug vornehmen, denn die Arbeiten dienten ihm zur Ausführung seiner steuerpflichtigen Umsätze als Rechtsanwalt. Mit dem 01.01.2014 ist allerdings eine Änderung der Verhältnisse eingetreten. Denn das Grundstück wurde dem Unternehmen entnommen. Zwar ist diese Entnahme nicht nach § 3 Abs. 1b S. 2 UStG zu besteuern, weil dem R aus dessen Erwerb von einem Nichtunternehmer kein Vorsteuerabzug zustand. Anders war es aber hinsichtlich der 2008 an dem Haus ausgeführten sonstigen Leistungen (Malerarbeiten) und der eingefügten Gegenstände (Klinkerarbeiten, Fenster). Insoweit ist dann für den VZ 01/2014 nach § 15a Abs. 3 UStG eine Vorsteuerkorrektur für die Zeit vom 01.01.2014 bis zum Ende des (am 01.06.2008 beginnenden 10-jährigen) Berichtigungszeitraumes vorzunehmen.

- IV. Auch für die **sonstigen Leistungen nach § 15a Abs. 4 UStG**, die nicht an Wirtschaftsgütern vorgenommen werden, wird danach unterschieden, ob die **selbstständige sonstige Leistung** nur einmalig oder mehrfach zur Verwendung von Umsätzen verwendet wird. Je nachdem ist § 15a Abs. 1 UStG mit Berichtigungszeitraum oder § 15a Abs. 2 UStG ohne Berichtigungszeitraum anzuwenden. Es kann sich dabei um sonstige Leistungen jeder Art handeln, solange die sonstige Leistung nicht an einem dem Unternehmer zuzurechnenden Wirtschaftsgut ausgeführt wird. Die Verwaltung nennt beispielhaft Beratungs-, Gutachter-, Werbe- und Vermietungsleistungen.⁹⁹⁶ Bei den weiterhin genannten immateriellen Wirtschaftsgütern (Patente, Urheberrechte, Lizenzen) erscheint die Einordnung unter Abs. 4 fragwürdig. Denn sie dürften als Wirtschaftsgüter, falls Anlagevermögen, bereits unter § 15a Abs. 1 UStG, ansonsten unter Abs. 2 UStG fallen. Die Verwaltung geht demgegenüber wohl davon aus, dass nur Liefergegenstände Wirtschaftsgüter i.S.d. § 15a Abs. 1 und 2 UStG sei-

374

994 Vgl. EuGH v. 15.05.2001 – Rs. C-322/99 und 323/99 (Fischer und Brandenstein), Slg. 2001, I-4049; Nachfolgeentscheidungen des BFH v. 18.10.2001 – V R 106/98 und v. 20.12.2001 – V R 8/98, BStBl. II 2002, 551 und 557.

995 Vgl. Abschn. 15a.6. Abs. 14 UStAE. Die Vorsteuerberichtigung ist nicht etwa deshalb ausgeschlossen, weil keine Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme mehr vorliegt. Vorausgesetzt ist freilich, dass der eingefügte Gegenstand rein tatsächlich noch vorhanden und funktionstüchtig ist.

996 Abschn. 15a.7. Abs. 1 UStAE.



en.⁹⁹⁷ Letztlich kann dies, wegen der übereinstimmenden Rechtsfolgen, aber offenbleiben. Der zunächst weite Anwendungsbereich des § 15a Abs. 4 UStG wird entscheidend dadurch eingengt, dass die Berichtigung nach S. 2 auf solche sonstigen Leistungen beschränkt wird, für die ein **steuerbilanzielles Aktivierungsgebot** besteht oder bei Buchführungspflicht bestünde. Es kommt nicht darauf an, ob der Unternehmer tatsächlich bilanziert oder zulässigerweise nicht bilanziert. Bis auf die genannten immateriellen Wirtschaftsgüter scheidet mangels Bilanzierungspflicht daher eine Anwendung des § 15a Abs. 4 UStG für Änderungen bei sonstigen Leistungen weitgehend aus. Anders sieht es lediglich hinsichtlich des Vorsteuerabzugs aus **Anzahlungen auf selbstständige sonstige Leistungen** aus. Denn insoweit bestimmt § 15a Abs. 4 S. 3 UStG ausdrücklich, dass das Aktivierungsgebot nicht gilt, soweit der Vorsteuerabzug bereits für einen Zeitraum vor Ausführung der sonstigen Leistung vorgenommen werden konnte. Dies betrifft gerade die (An)zahlungen vor Ausführung der Leistung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG. Bzgl. der Anzahlung, wenn auch nicht der Leistung, besteht insoweit im Übrigen auch eine steuerliche Bilanzierungspflicht.

Beispiel 1: Eine Werbeleistung wird Ende 13 von einem Unternehmen in Anspruch genommen. Sie dient der Ausführung sämtlicher nachfolgenden Umsätze in 14. Da es sich teilweise um befreite Umsätze handelt, erfolgte für den Vorsteuerabzug eine Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG. Dabei erfolgte die Aufteilung entsprechend den Verhältnissen für 13, die auch für 14 erwartet wurden, im Verhältnis 50 : 50. In 14 änderten sich die Verhältnisse jedoch, weil sich der Anteil der steuerpflichtigen Umsätze aufgrund einer Gesetzesänderung erheblich erhöhte, sodass sich das Aufteilungsverhältnis für 14 auf 80 : 20 belief.

Eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a Abs. 4 UStG kommt nicht in Betracht, weil für die in 13 erbrachte Werbeleistung kein Aktivierungsgebot besteht.

Beispiel 2: Wie oben, aber die Werbeleistung wurde von 12/13 bis Ende 01/14 erbracht. In 12/13 wurde aber bereits eine Anzahlung von 200.000 € zzgl. 38.000 € USt geleistet und ein Vorsteuerabzug von 50% = 19.000 € gemäß § 15 Abs. 4 UStG zutreffend nach den bisherigen Verhältnissen geltend gemacht.

Dann hat für 14 gemäß § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG eine Änderung zu erfolgen. Die Änderung beträgt 30% (80 statt 50), sodass sich für 14 noch ein weiterer Vorsteuerabzug von 11.400 € ergibt, falls der Berichtigungszeitraum 14 endet, weil die Wirkung der Werbekampagne dann erschöpft ist. Un-erheblich ist, dass für die Aufwendungen einer Werbekampagne kein Aktivierungsgebot besteht, weil hier der Vorsteuerabzug bereits vor (vollständiger) Ausführung der Werbeleistung aufgrund der bereits erfolgten Zahlung in 13 nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 UStG vorgenommen werden konnte.

V. Vereinfachungsregeln

- 375** Aufgrund der Ermächtigung des § 15a Abs. 11 Nr. 1 UStG enthält § 44 UStDV Vereinfachungsregeln zu § 15a UStG. Danach ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG weder zugunsten noch zuungunsten des Unternehmers durchzuführen, wenn die insgesamt bei der Anschaffung oder Herstellung oder bei nachträglichen Herstellungskosten angefallene VoSt 1.000 € nicht übersteigt (**§ 44 Abs. 1 UStDV** i.V.m. Abs. 4 UStDV).

⁹⁹⁷ Vgl. Abschn. 15a.1. Abs. 2 Nr. 1 UStAE.