RÜGENER STEUERFACHTAGE 2017

STEUERFALLE UMSATZSTEUER

Referent
Prof. Rolf-Rüdiger Radeisen

Termin/Ort
17.06.2017

Stand
Juni 2017

Nachdruck - auch auszugsweise - nicht gestattet
### Inhaltsübersicht:

1. **Risiko Unternehmereigenschaft**
   - Bedeutung der Unternehmereigenschaft ........................................................................... 6
   - Definition der Unternehmereigenschaft ........................................................................... 6
     - 1 B 1 Steuerfähigkeit ........................................................................................................ 6
     - 1 B 2 Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft .................................................. 7

2. **Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit** .......................................................... 10
   - 1 C 1 Beginn der unternehmerischen Tätigkeit .................................................................. 10
   - 1 C 2 Ende der unternehmerischen Tätigkeit ..................................................................... 11
   - 1 C 3 Ruhen der unternehmerischen Tätigkeit .................................................................. 13

3. **Unternehmenseinheit** ........................................................................................................ 13
   - 1 E Kleinunternehmerbesteuerung ..................................................................................... 15
     - 1 E 1 Anwendungsbereich ............................................................................................... 15
     - 1 E 2 Voraussetzungen ..................................................................................................... 15
     - 1 E 3 Rechtsfolgen ............................................................................................................ 18
     - 1 E 4 Optionsmöglichkeit ................................................................................................ 19

4. **Organschaft** ..................................................................................................................... 21
   - 1 F 1 Voraussetzungen der Organschaft .......................................................................... 21
   - 1 F 2 Bisherige nationale Eingliederungsvoraussetzungen ................................................. 22
   - 1 F 3 Rechtsfolgen der Organschaft .................................................................................. 25
   - 1 F 4 Rechtsprechung des EuGH zur Organschaft .............................................................. 26
   - 1 F 5 Die Folgerechtsprechung des BFH ........................................................................... 28

2. **Risiko: Steuerbarkeit** ....................................................................................................... 35
   - 2 A Geschäftsveräußerung im Ganzen .............................................................................. 35
     - 2 A 1 Veräußerung eines ganzen Unternehmens .............................................................. 35
     - 2 A 2 Veräußerung eines Teilbetriebs ............................................................................. 39
     - 2 A 3 Sonderproblem Grundstücksveräußerung .............................................................. 39
     - 2 A 4 Neue Entwicklungen bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen ......................... 40

2. **Schadensersatz** ............................................................................................................... 43

2. **Sale-and-lease-back** ....................................................................................................... 47

3. **Risiko der Internationalisierung** .................................................................................... 51
3 A Zum Ort der Lieferung ................................................................. 51
   3 A 1 Grundsätze zum Ort der Lieferung ......................................... 51
   3 A 2 Lieferung bei Freigabeerklärung ............................................ 52
   3 A 3 Lieferung über ein Konsignationslager ................................... 53

3 B Innergemeinschaftliche Lieferungen ........................................... 56
   3 B 1 Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung .............. 56
   3 B 2 Zusammenhang zwischen Lieferung und Erwerb ..................... 57
   3 B 3 Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG ............................... 57
   3 B 4 Der Vertrauensschutz im Unionsrecht .................................. 59
   3 B 5 Zur Verwendung der USt-IdNr ............................................. 63

3 C Innergemeinschaftliches Verbringen ........................................... 66
   3 C 1 Innergemeinschaftliches Verbringen als Steuertatbestand ....... 66
   3 C 2 Ausnahme bei nur vorübergehender Verwendung ................... 69

3 D Der Ort der sonstigen Leistung .................................................. 73
   3 D 1 Die beiden Grundsätze: Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer .......................... 73
   3 D 2 Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück ............ 78

4 Risiko Steuerpflicht ........................................................................ 89
   4 A Steuerbefreiung bei Fahrschulen .............................................. 89
   4 B Steuerbefreiung eines selbstständigen Dozenten .......................... 90
   4 C Steuerbefreiung eines Erziehungsbeistands ............................... 91
   4 D Steuerbefreiung von Postdienstleistungen ................................ 92
   4 E § 4 Nr. 28 UStG steht im Einklang mit Unionsrecht .................. 93
       4 E 1 Lieferung gemäß § 4 Nr. 28 UStG ..................................... 94
       4 E 2 Repräsentationsgegenstände ............................................ 94
   4 F Stundenweise Vermietung in Hotels ......................................... 95
   4 G Übernahme einer Mietverpflichtung ......................................... 97

5 Risiko Steuersatz ........................................................................... 98
   5 A Nebenleistungen im Hotelgewerbe .......................................... 98
       5 A 1 Grundsätze zu den Nebenleistungen ................................. 98
       5 A 2 Probleme im Hotelgewerbe .............................................. 98
   5 B Steuersatz bei der Lieferung von Fotobüchern ............................. 103
   5 C Steuersatz bei Lieferung von Kaffee ......................................... 104
<table>
<thead>
<tr>
<th>Teilgebiet</th>
<th>Übersicht</th>
<th>Seitenzahl</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>6 A</td>
<td>Allgemeines</td>
<td>106</td>
</tr>
<tr>
<td>6 B</td>
<td>Leistungsempfänger als Steuerschuldner</td>
<td>106</td>
</tr>
<tr>
<td>6 C</td>
<td>Die Risiken</td>
<td>107</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D</td>
<td>Anwendungsfälle</td>
<td>109</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 1</td>
<td>Werklieferung oder sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers</td>
<td>109</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 2</td>
<td>Lieferung sicherungszübereigneter Gegenstände</td>
<td>114</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 3</td>
<td>Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen</td>
<td>114</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 4</td>
<td>Ausführung von Bauleistungen an bestimmte Leistungsempfänger</td>
<td>114</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 5</td>
<td>Lieferung von Gas oder Elektrizität</td>
<td>121</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 6</td>
<td>Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten</td>
<td>122</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 7</td>
<td>Lieferung von Reststoffen</td>
<td>123</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 8</td>
<td>Gebäudereinigungsleistungen</td>
<td>124</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 9</td>
<td>Lieferung von bestimmten Goldprodukten</td>
<td>125</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 10</td>
<td>Lieferungen von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen und Tablet-Computern und Spielekonsolen</td>
<td>125</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 11</td>
<td>Lieferung von Edelmetallen und unedler Metalle</td>
<td>128</td>
</tr>
<tr>
<td>6 D 12</td>
<td>Allgemeine Vertrauensschutzregelung</td>
<td>128</td>
</tr>
<tr>
<td>6 E</td>
<td>Altrisiko Bauträgerfälle</td>
<td>129</td>
</tr>
<tr>
<td>6 E 1</td>
<td>Das Ausgangsproblem</td>
<td>129</td>
</tr>
<tr>
<td>6 E 2</td>
<td>Die gesetzliche Notregelung</td>
<td>130</td>
</tr>
<tr>
<td>6 E 3</td>
<td>Reaktionen der Rechtsprechung</td>
<td>133</td>
</tr>
<tr>
<td>7 A</td>
<td>Anzahlungen und der Vorsteuerabzug</td>
<td>137</td>
</tr>
<tr>
<td>7 B</td>
<td>Vorsteuerabzug und Rechnung</td>
<td>140</td>
</tr>
<tr>
<td>7 C</td>
<td>Neues zur Kleinbetragsrechnung</td>
<td>146</td>
</tr>
<tr>
<td>7 D</td>
<td>Problem Rechnungsberichtigung</td>
<td>148</td>
</tr>
<tr>
<td>7 D 1</td>
<td>Ausgangsüberlegungen zur vorsteuerabzugsberechtigenden Rechnung</td>
<td>149</td>
</tr>
<tr>
<td>7 D 2</td>
<td>Die Entscheidungen des EuGH vom 15.09.2016</td>
<td>150</td>
</tr>
<tr>
<td>7 D 3</td>
<td>Kritische Überlegungen zur Rechtsprechung des EuGH</td>
<td>154</td>
</tr>
<tr>
<td>7 E</td>
<td>Vorsteueraufteilung bei Grundstücksumsätzen</td>
<td>155</td>
</tr>
<tr>
<td>7 F</td>
<td>Uneinbringlichkeit von Forderungen</td>
<td>163</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Hinweis

Die Seminarunterlagen sind sorgfältig zusammen gestellt worden und entsprechen dem aktuellen Rechtsstand. Wegen der Komplexität der Materie kann aber grundsätzlich keine Haftung für die Inhalte übernommen werden.
1 Risiko Unternehmereigenschaft

1 A Bedeutung der Unternehmereigenschaft

Der Unternehmerbegriff ist der zentrale Begriff im deutschen Umsatzsteuerrecht. Ohne Unternehmereigenschaft kann eine natürliche Person, ein Personenzusammenschluss oder eine juristische Person keine steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung erbringen, ohne Unternehmereigenschaft besteht grundsätzlich keine Vorsteuerabzugsberechtigung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UStG. Der Unternehmer ist der Steuerpflichtige nach § 33 AO, er hat Steuererklärungen und ggf. Voranmeldungen nach § 18 UStG abzugeben, er muss die Aufzeichnungsvorschriften - insbesondere nach § 22 UStG - erfüllen und er ist nach § 13a UStG der Schuldner der Umsatzsteuer für die von ihm bewirkten Umsätze. Darüber hinaus wirkt die Unternehmereigenschaft aber auch in private Vorgänge hinein. Wer Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ist, wird auch Steuerschuldner für bestimmte an ihn ausgeführte Leistungen (z.B. insbesondere Werklieferungen und sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer), auch wenn er die Leistung nicht im Rahmen seines Unternehmens empfängt, § 13b UStG.

1 B Definition der Unternehmereigenschaft

1 B 1 Steuerfähigkeit

Steuerfähigkeit bedeutet die Fähigkeit, Träger von steuerlichen Rechten und Pflichten zu sein. Steuerfähig ist, wer im Rahmen einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit Leistungen erbringen kann. Somit kann jedes Wirtschaftsgebilde Unternehmer sein, wenn es nach außen hin in Erscheinung tritt und als solches gewerbliche oder berufliche Leistungen gegen Entgelt erbringt. Hauptsächlich treffen diese Voraussetzungen auf die natürlichen Personen und die juristischen Personen sowie die Perso-
nenz zusammenschlüsse in Form der Personenhandelsgesellschaften zu. Es können aber auch Zweckvermögen, Erbengemeinschaften, nicht rechtsfähige Handelsgesellschaften, Arbeitsgemeinschaften, Stiftungen und Personenzusammenschlüsse jeglicher Art im Umsatzsteuerrecht steuerrechtsfähig sein, soweit sie Dritten gegenüber in Erscheinung treten. Auch die Bruchteilsgemeinschaft kann steuerrechtsfähig sein.\(^1\)

### 1 B 2 Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft

<table>
<thead>
<tr>
<th>Möglichkeit des § 2 UStG</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Natürliche Person</td>
</tr>
<tr>
<td>Selbstständig</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 2 UStG</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Voraussetzung:**

- Keine Organschaft, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

**Voraussetzung:**

- Keine Organschaft, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG

- Nachhaltigkeit und Einnahmeerzielungsabsicht nicht gesetzlich definiert.

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausführt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Dabei handelt es sich bei dem Unternehmerbegriff um einen unbestimmten Rechtsbegriff.

Um Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG zu erlangen, müssen die folgenden Voraussetzungen erfüllt sein:

- Es muss eine selbstständige Tätigkeit ausgeführt werden.
- Die Tätigkeit muss nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt werden. Dies bedeutet, dass eine auf bestimmte Dauer ausgerichtete Tätigkeit auf die Erzielung eines wirtschaftlichen Vorteils gerichtet sein muss.

\(^1\) BFH, Urteil v. 25.03.1993, V R 42/89.

a) Selbstständigkeit

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG kann nur eine selbstständige Tätigkeit zur Unternehmereigenschaft führen. Die Frage, wann eine Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt wird, wird dabei im Umsatzsteuerrecht nicht positiv, sondern über § 2 Abs. 2 UStG negativ abgegrenzt. Die Tätigkeit wird danach in den folgenden Fällen nicht selbstständig ausgeführt:

- Eine natürliche Person ist in ein Unternehmen so eingegliedert, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Dabei kann es sich bei der eingegliederten Person um eine Einzelperson oder einen Personenzusammenschluss handeln. Maßgeblich ist dabei immer das Gesamtbild der Verhältnisse.

- Eine juristische Person ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingegliedert (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). In diesem Fall liegt eine Organschaft im Umsatzsteuerrecht vor.


Grundsätzlich können auch Personenzusammenschlüsse weisungsgebunden eingegliedert sein. Nach der Rechtsprechung kann sich eine solche Eingliederung jedoch nur dann ergeben, wenn sich Arbeitnehmer zu einer Personengesellschaft zusammenschließen. 4 Personengesellschaften des Handelsrechts sind hingegen immer selbstständig tätig. 5 Umstritten ist derzeit, ob eine Personengesellschaft als Organgesellschaft weisungsgebunden eingegliedert sein kann.

Juristische Personen sind dann nicht selbstständig, wenn sie finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eines anderen Unternehmers eingebunden sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

---

3 BFH, Urteil v. 14.06.1985, VI R 150-152/82, nicht abschließende Aufzählung von Einzelkriterien.
4 BFH, Urteil v. 07.12.1978, V R 22/74.
5 BFH, Urteil v. 08.02.1979, V R 101/78.
b) Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen


Wichtig
Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer Gewinn erzielt. Damit kann auch ein ertragsteuerlicher Liebhabereibetrieb umsatzsteuerlich zur Unternehmereigenschaft führen.

c) Abgrenzung zur privaten Tätigkeit

Die Häufigkeit der Ausführung von Umsätzen ist kein abschließendes Kriterium zur Bestimmung der Unternehmereigenschaft. So kann die einmalige Ausführung eines Umsatzes schon die Nachhaltigkeit und damit die Unternehmereigenschaft begründen. Andererseits können auch Umsätze, die jemand unter Ausnutzung gleicher Umstände andauernd ausführt, noch der privaten Lebensführung zuzurechnen sein. Es kommt auch hier immer entscheidend auf das Gesamtbild der Verhältnisse an. So hat der BFH für den Briefmarkensammler\(^7\) und für den Münzsammler\(^8\) entschieden, dass diese beiden Sammler nicht als Unternehmer anzusehen sind, selbst wenn sie Sammlungsstücke wegwäschen und auf Sammlerbörsen einzelne Stücke an- und verkaufen. Auch die Veräußerung der Sammlung - in einen oder in mehreren Einzelverkäufen - sei noch als letzter Akt der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Wichtig
Bei einem ebay-Händler, der innerhalb von drei Jahren mehr als ca. 1.200 Umsätze mit eigenen Sammlungsstücken ausführte, ist allerdings die Unternehmereigenschaft angenommen worden\(^9\).

Dies gilt auch, wenn innerhalb eines begrenzten Zeitraums ca. 140 Pelzmäntel über ein Online-Auktionshaus verkauft werden, die nicht alle aus eigenem privaten Besitz stammen\(^10\).

---

\(^6\) Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE.
\(^7\) BFH, Urteil v. 29.06.1987, X R 23/82.
\(^8\) BFH, Urteil v. 16.07.1987, X R 48/82.
\(^10\) BFH, Urteil v. 12.08.2015, XI R 43/13.
Aber auch die Vermietung eines Freizeitgegenstands (z.B. Wohnwagen, Segelboot, Motorboot) kann nach dem Gesamtbild der Verhältnisse nicht zu einer unternehmerischen Betätigung führen, wenn eine solche entgeltliche Nutzung nur gelegentlich erfolgt\textsuperscript{11}.

\section{Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit}

\subsection{Beginn der unternehmerischen Tätigkeit}


Die Frage nach dem Beginn der Unternehmereigenschaft ist für die Umsatzsteuer aus zwei Gründen von besonderem Interesse:

\begin{itemize}
  \item Ab wann müssen Ausgangsleistungen der Umsatzsteuer unterworfen werden und
  \item ab wann besteht eine Vorsteuerabzugsberechtigung für Eingangsleistungen?
\end{itemize}

Die Frage nach dem Beginn der Unternehmereigenschaft ist zu trennen von der Frage, ob überhaupt eine Unternehmereigenschaft vorliegt. Erst wenn die Unternehmereigenschaft dem Grunde nach nach den allgemeinen Grundsätzen bejaht worden ist, kann systematisch der Beginn der Unternehmereigenschaft geprüft werden.

Die erste Frage nach der Steuerbarkeit der Ausgangsleistung als Unternehmer wird in aller Regel überlagert von der Frage, ob überhaupt Unternehmereigenschaft vorliegt. Soweit die Unternehmereigenschaft durch das Tätigwerden der Person/Personengruppe begründet wird, führt auch der erste Ausgangsumsatz zu einer Ausgangsleistung, die als Tätigkeit des Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens anzusehen ist. In aller Regel aber werden Unternehmer, bevor sie selbst mit Ausgangsleistungen am Markt auftreten können, Eingangsleistungen anderer Unternehmer in Anspruch nehmen müssen. In diesem Fall stellt sich die Frage, ob die Eingangsleistung schon in direktem Zusammenhang mit der späteren unternehmerischen Betätigung steht, ob also diese Leistung schon für das Unternehmen des Unternehmers bezogen worden ist, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst mit der Ausübung von Ausgangsleistungen, sondern schon mit den Vorbereitungshandlungen, die in direktem Zusammenhang mit seiner geplanten unternehmerischen Betätigung stehen. Solche Vorbereitungshandlungen liegen ab dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine unternehmerische Tätigkeit gerichteten Tätigwerden des Unternehmers vor. Unabhängig für den Beginn der Unternehmereigenschaft ist, ob später tatsächlich Umsätze getätigt werden können. Auch wenn keine Umsätze am Markt erzielt werden, ist die Unternehmereigenschaft nicht rückwirkend abzuerkennen, wenn der Unternehmer die Ernsthaftigkeit der Umsatzerzielungsabsicht nachweisen kann. Maßnahmen, die als Vorbereitungshandlungen anzusehen sein können sind\textsuperscript{12}:

\begin{itemize}
  \item der Erwerb umfangreichen Inventars (z.B. Maschinen oder Fuhrpark),
  \item der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung,
  \item die Anmietung oder die Errichtung von Büro- oder Lagerräumen,
  \item der Erwerb eines Grundstücks,
  \item die Anforderung einer Rentabilitätsstudie,
  \item die Beauftragung eines Architekten,
\end{itemize}

\textsuperscript{11} Abschn. 2.3 Abs. 7 UStAE.
\textsuperscript{12} Abschn. 2.6 Abs. 2 UStAE.
die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion.

Grundsätzlich kommt es aber immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse an, ab wann solche Handlungen als Vorbereitungshandlungen anzusehen sein können.

### Risiko Unternehmereigenschaft: Beginn und Ende

<table>
<thead>
<tr>
<th>Leistungsbezug</th>
<th>Leistungsbezug</th>
<th>Leistungsbezug</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>nichtunternehmerische Phase</td>
<td>Gründungsphase</td>
<td>aktive unternehmerische Phase</td>
</tr>
<tr>
<td>Leistung kann dem Unternehmen nicht zugeordnet werden; es besteht keine Vorsteuerabzugs-berechtigung</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen zugeordnet werden; es besteht Vorsteuerabzugs-berechtigung</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen zugeordnet werden; es besteht Vorsteuerabzugs-berechtigung</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen in Erscheinung treten. Auch schon Vorbereitungshandlungen begründen die Unternehmereigenschaft, Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE.
- Auch wenn es nicht zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt, besteht für Vorbereitungshandlungen die Unternehmereigenschaft, wenn die ernsthafte Umsatzerzielungsabsicht vorlag.

Die Vorbereitungstätigkeit muss allerdings schon erkennbar mit der unternehmerischen Betätigung im Zusammenhang stehen.

#### Beispiel

Die Studentin S erwirbt im Januar 2017 ein neues Motorrad, das sie nach Auslieferung privat benutzt. Im Mai 2017 beschließt sie, sich als Stadtbote selbständig zu machen. Das Motorrad ist nicht für ihr Unternehmen erworben worden, da zum Zeitpunkt des Kaufs eine unternehmerische Tätigkeit noch nicht erkennbar war. Aus dem Kauf des Fahrzeugs hat S somit keinen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.


### 1 C 2 Ende der unternehmerischen Tätigkeit

Die unternehmerische Betätigung endet - unabhängig von der Rechtsform - mit dem letzten nach außen erkennbaren Tätigwerden.
Die letzte Tätigkeit ist i.d.R. dann abgeschlossen, wenn alle Gegenstände des Unternehmens verkauft, entsorgt oder entnommen sowie alle rechtlichen Verpflichtungen erledigt sind. Dazu gehört u.a. auch die Abgabe der letzten Steuererklärungen.

**Beispiel**


---

**Risiko Unternehmereigenschaft: Beginn und Ende**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Phasen bei der Unternehmereinstellung</th>
<th>Leistungsbezug</th>
<th>Leistungsbezug</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>active unternehmerische Phase</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen zugeordnet werden; es besteht Vorsteuerabzugsberechtigung</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen zugeordnet werden; es besteht Vorsteuerabzugsberechtigung</td>
</tr>
<tr>
<td>Abwicklungsphase</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen zugeordnet werden; es besteht Vorsteuerabzugsberechtigung</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen nicht zugeordnet werden; es besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung</td>
</tr>
<tr>
<td>nichtunternehmerische Phase</td>
<td>Leistung kann dem Unternehmen nicht zugeordnet werden; es besteht keine Vorsteuerabzugsberechtigung</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

- Unternehmereigenschaft endet mit letztem Tätigwerden. Erst wenn alle Rechtsbeziehungen abgewickelt sind, endet die Unternehmereigenschaft; bis dahin besteht Vorsteuerabzugsberechtigung. Abschn. 2.6 Abs. 6 UStAE.
- Auch Leistungsbezüge, die noch fünf Jahre nach Einstellung der aktiven Tätigkeit bezogen werden, können noch dem Unternehmen zugeordnet werden; EuGH, Urteil v. 03.03.2005, C-32/03 – Fini.

---

Der EuGH\(^{14}\) hat in einem dänischen Verfahren bestätigt, dass die Unternehmereigenschaft eines Steuerpflichtigen bis zur tatsächlichen Abwicklung aller durch seine unternehmerische Betätigung verursachten Außenbeziehungen fortbesteht. In dem vorliegenden Fall konnte damit ein Steuerpflichtiger aus der Anmietung eines Restaurants nach Einstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit sogar über

---

\(^{13}\) Abschn. 2.6 Abs. 6 Satz 7 UStAE.

\(^{14}\) EuGH, Urteil v. 03.03.2005, C-32/03 – I/S Fini H.
einen Zeitraum von ca. fünf Jahren die Vorsteuer aus dem Mietvertrag ziehen, da es ihm wegen Unkündbarkeit des Vertrags nicht möglich war, diesen vorher zu beenden.

1 C 3  
**Ruhem der unternehmerischen Tätigkeit**


\(^{15}\) BFH, Urteil v. 06.05.1993, V R 45/88.
\(^{16}\) BFH, Urteil v. 13.12.1963, V 77/61 U.

1 D  
**Unternehmenseinheit**

Das Unternehmen des Unternehmers umfasst die gesamte gewerbliche und berufliche Tätigkeit, die der Unternehmer insgesamt ausführt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Dabei werden alle Tätigkeiten, die isoliert betrachtet die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft erfüllen, zu einem einheitlichen Unternehmen zusammengefasst. Somit interessieren umsatzsteuerlich nur die Leistungsbeziehungen, die der Unternehmer entweder im Bereich seiner Ausgangsleistungen oder im Bereich seiner Eingangsleistungen zu anderen verwirklicht. Vorgänge innerhalb seines Unternehmens - auch zwischen zwei völlig verschiedenen Unternehmensteilen - bleiben als Innenumsätze außerhalb der umsatzsteuerlichen Würdigung.

\[\textbf{Beispiel}\]

Der Einzelhändler E betreibt neben seiner Autohandlung noch ein Internet-Café. Darüber hinaus ist er Eigentümer mehrerer vermieteter Immobilien. Alle drei Tätigkeiten stellen umsatzsteuerlich das Unternehmen des E dar.
Soweit sich ein einheitliches Unternehmen ergibt, sind die folgenden Rechtsfolgen zu beachten:

- Für das gesamte Unternehmen ist nur eine Umsatzsteuervoranmeldung und eine Umsatzsteuererklärung abzugeben. Darin sind alle Umsätze und Vorsteuerabzugsbeträge des gesamten Unternehmens einheitlich zu deklarieren.

- Soweit zwischen den einzelnen Teilen des Unternehmens Leistungen ausgeführt werden, liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor. Falls für diese Innenumsätze in Abrechnungspapieren Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen wurde, gelten die Belege als unternehmensinterne Buchungsunterlagen, eine Umsatzsteuer wird daraus nicht geschuldet.\(^\text{17}\)


\textbf{Wichtig}

Auch bei einem grenzüberschreitenden einheitlichen Unternehmen kommt es dem Grunde nach zu nicht steuerbaren Innenumsätzen. Gelangen aber Gegenstände über die Grenze, können sich neben den Innenumsätzen auch noch steuerbare Umsätze (Einfuhr, innergemeinschaftliches Verbringen) ergeben.

---

\(^{17}\) Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE, bestätigt durch BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10.
1 E Kleinunternehmerbesteuerung

1 E 1 Anwendungsbereich
Das Umsatzsteuergesetz sieht für Unternehmer, die nur Umsätze in geringem Umfang ausführen, eine Erleichterung dahin gehend vor, dass die für die ausgeführten Umsätze geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben wird. Damit sich in diesen Fällen aber kein Steuerausfall ergibt, darf der Kleinunternehmer in seiner Rechnung keine Umsatzsteuer ausweisen. Der Kleinunternehmer ist darüber hinaus vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Wichtig
Die Kleinunternehmerbesteuerung kann nur für Unternehmer angewendet werden, die im Inland oder in den Gebieten nach § 1 Abs. 3 UStG (z.B. Freihäfen) ansässig sind.

1 E 2 Voraussetzungen
Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr die Umsatzgrenze von 17.500,- € überschritten, ist für ihn die Anwendung des § 19 UStG im laufenden Kalenderjahr grundsätzlich nicht möglich, er muss dann die Regelbesteuerung anwenden.

■ Tipp
Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr die Gesamtumsatzgrenze von 17.500,- € überschritten, ist im laufenden Kalenderjahr die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr anwendbar, selbst wenn für dieses Jahr mit einem Gesamtumsatz von nicht mehr als 17.500,- € gerechnet wird.

Ist die Umsatzgrenze von 17.500,- € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten, muss der Unternehmer anhand einer Schätzung auf der Grundlage der zu Beginn des Kalenderjahrs maßgebenden Verhältnisse feststellen, ob er im laufenden Kalenderjahr die Grenze von 50.000,- € überschreiten wird oder nicht.

➤ Wichtig
Soweit sich nach der sachgerechten Schätzung ein Gesamtumsatz für das laufende Kalenderjahr von nicht mehr als 50.000,- € ergibt, entfällt die Besteuerung als Kleinunternehmer nicht rückwirkend, selbst wenn die Umsatzgrenze tatsächlich überschritten werden sollte

Für die Berechnung des maßgeblichen Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG ergibt sich folgendes Schema:

Steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, berechnet nach vereinnahmten Entgelten
/. steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8i, § 4 Nr. 9b und § 4 Nr. 11 bis Nr. 28 UStG
/. steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8a bis 8h, § 4 Nr. 9a und 10 UStG

= Gesamtumsatz, gegebenenfalls hochgerechnet auf einen Jahresumsatz
/. Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Verkauf und Entnahme)
= Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG
+ Umsatzsteuer (soweit Umsatz steuerpflichtig)
= Umsatz i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG

18 BFH, Beschluss v. 18.10.2007, V B 164/06.
19 Abschn. 19.1 Abs. 3 UStAE.
Risiko Unternehmereigenschaft: Kleinunternehmer

### Kleinunternehmer: wichtiger Ausnahmefall für die Praxis

  - Ausnahme: Die Umsatzsteuer wird nicht erhoben.
  - Ausnahme: Der Kleinunternehmer hat keinen Vorsteuerabzug.

- Kleinunternehmer werden aber zum Steuerschuldner nach § 13b UStG für ihnen gegenüber ausgeführte Leistungen, soweit die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

- Kleinunternehmer realisieren auch innergemeinschaftliche Erwerbe, wenn sie die Sonderregelung des § 1a Abs. 3 UStG erfüllen. Dazu müssen sie die Erwerbsschwelle überschreiten oder auf die Anwendung verzichten:
  - Die Erwerbsschwelle wird überschritten, wenn der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr für mehr als 12.500,- EUR in anderen Mitgliedstaaten eingekauft hat **oder**
  - voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr für mehr als 12.500,- EUR in anderen Mitgliedstaaten Waren einkaufen will.

### Wichtig

Die Umsatzgrenzen von 17.500,- € und 50.000,- € sind Bruttolumsätze, sind somit nicht um eine darin enthaltene (rechnerische) Umsatzsteuer zu kürzen.

### Beispiel


Hochgerechnet auf das gesamte Jahr ergibt sich ein Gesamtumsatz i.H.v. 16.000,- €, so dass U für 2017 die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen kann.

---

20 Abschn. 19.2 Abs. 4 UStAE sowie auch BFH, Beschluss v. 02.04.2009, V B 15/08.

\begin{quote}
\textbf{Tipp}

Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst mit den ersten erzielten Umsätzen, sondern schon mit den ersten Vorbereitungshandlungen, sodass für die Berechnung der Umsatzgrenze des ersten Jahres auch Kalendermonate einbezogen werden können, in denen noch keine Umsätze erzielt worden sind.
\end{quote}

\begin{quote}
\textbf{Beispiel}

Der gemeinnützige Verein V führt alle drei Jahre ein Fest aus, bei dem ein Umsatz von jeweils 25.000 € erwartet wird.

V ist durchgängig als Unternehmer anzusehen. Damit kann für die Feste jeweils die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch genommen werden, da im Vorjahr des Fests Umsätze von 0,- € ausgeführt wurden und im laufenden Jahr der Umsatz voraussichtlich nicht mehr als 50.000,- € betragen wird. Würde die Unternehmereigenschaft des V unterbrochen, könnte er die Kleinunternehmerbesteuerung nicht in Anspruch nehmen, da dann jeweils ein „Erstjahr“ vorliegen würde, bei dem bei dem voraussichtlichen Umsatz auf die Umsatzgrenze von 17.500,- € abzustellen wäre.
\end{quote}

\begin{quote}
\textbf{Wichtig}

Ab dem 01.01.2010 sind bei Unternehmern, die ihre Bemessungsgrundlagen im Rahmen einer Margenbesteuerung (Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG oder der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG) ermitteln, in die Ermittlung des Gesamtumsatzes nicht nur die Marge, sondern die insgesamt erhaltenen Entgelte einzubeziehen\textsuperscript{22}.
\end{quote}

\section{Rechtsfolgen}


Die Vorschriften über die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer, die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben sowie die Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG – bei erhaltenen Leistungen – und § 25b Abs. 2 UStG (i.g. Dreiecksgeschäft) gelten auch für den Kleinunternehmer.

Absatz 13b UStG

Risiko Unternehmereigenschaft: Kleinunternehmer

Voraussetzungen der Kleinunternehmereigenschaft

- Damit Kleinunternehmereigenschaft vorliegt, darf der Unternehmer im vorangegangenem Kalenderjahr nicht mehr als 17.500,- EUR Gesamtumsatz gemacht haben **und**

- Voraussichtlich im kommenden Kalenderjahr nicht mehr als 50.000,- EUR Gesamtumsatz planen.

- Gesamtumsatz ist die Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG abzüglich bestimmter steuerfreier Umsätze (insbesondere § 4 Nr. 11 bis Nr. 28 UStG).

- Hat der Unternehmer seine Tätigkeit nicht im gesamten Kalenderjahr ausgeübt, ist der Betrag in einen Jahresumsatz hochzurechnen.

- Liegen die Voraussetzungen vor, ist Kleinunternehmereigenschaft gegeben; der Unternehmer kann allerdings auf die Anwendung verzichten, dies bindet ihn fünf Jahre.
- Der Verzicht auf die Kleinunternehmerbesteuerung kommt insbesondere in Betracht, wenn überwiegend Leistungen an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausgeführt werden.
- Überschreiten der Umsatzgrenze stellt keinen Verzicht i.S.d. Regelung dar.

1 E 4 Optionsmöglichkeit

Unternehmer, die unter § 19 Abs. 1 USstG fallen, können auf dessen Anwendung gemäß § 19 Abs. 2 USstG verzichten; das heißt, sie müssen dann ihre Umsätze wie alle der Regelbesteuerung unterliegenden Unternehmer besteuern und die für ihre Umsätze geschuldete Umsatzsteuer an ihr zuständiges Finanzamt entrichten. In diesen Fällen sind sie berechtigt, die von ihnen geschuldete Umsatzsteuer nach § 44 Abs. 1 USstDV sowie die von ihnen aus der Umsatzsteuer entnommene Vorsteuer nach § 15a UStG zu berichtigen.

112 § 44 Abs. 1 USstDV; bei allen Leistungsbezügen bis 31.12.2004 muss die Vorsteuer mehr als 250,- € betragen haben.
steuer in ihren Rechnungen gesondert auszuweisen. Sie erhalten ebenfalls den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG. Soweit eine Optionserklärung abgegeben worden ist, gilt diese von Beginn des Kalenderjahrs an, für das die Erklärung abgegeben worden ist.

**Tipp**
Die Option auf die Regelbesteuerung ist insbesondere dann für den Kleinunternehmer sinnvoll, wenn er seine Leistungen auch an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer ausführt. In diesem Fall kann er die Umsatzsteuer zusätzlich in Rechnung stellen und hat einen Vorsteuerabzug aus seinen bezogenen Leistungen.

Der Antrag auf die Besteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen ist an keine bestimmte Form gebunden. Der Unternehmer kann die Erklärung jederzeit bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bei seinem Finanzamt abgeben. Ebenso kann der Antrag bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung wieder zurückgezogen werden, in diesen Fällen können eventuell mit Umsatzsteuerausweis erstellte Rechnungen nach § 14c Abs. 2 UStG berichtigt werden. Die Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung tritt ein, wenn die erstmalige Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr formell bestandskräftig ist (in der Regel nach Ablauf von einem Monat nach Erlass des Bescheids/Abgabe der Jahressteuererklärung, soweit kein Rechtsbehelf gegen die Festsetzung eingelegt worden ist), dies gilt auch in den Fällen, in denen der Bescheid unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist.


**Beispiel**

Im Kalenderjahr 2017 muss U seine Umsätze nach den allgemeinen Grundsätzen besteuern. Soweit er im Kalenderjahr 2017 die Umsatzgrenze von 17.500,- € nicht überstreitet, kann er für 2018 wieder die Besteuerung als Kleinunternehmer in Anspruch nehmen.

**Wichtig**
Bei einem Wechsel von der Besteuerung als Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung oder umgekehrt sind die Umsätze jeweils nach den Grundsätzen des Besteuerungsverfahrens zu behandeln, die zum Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes anzuwenden waren. Die Vereinnahmung des Entgelts ist in diesem Fall nicht von Bedeutung.
1 F 1 Voraussetzungen der Organschaft

Eine Organschaft kann nur zwischen einem Unternehmer (natürliche Person, Personengesellschaft oder juristische Person) als Organträger und - nach der bisher eindeutigen nationalen Regelung - einer juristischen Person des Zivil- oder Handelsrechts (i.d.R. AG oder GmbH) als Organgesellschaft bestehen. Wenn bei dem potenziellen Organträger keine Unternehmereigenschaft vorliegt, kann auch keine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben sein. Insbesondere bei Holdinggesellschaften kann es an der Unternehmereigenschaft der Holdingmutter scheitern, wenn es sich um eine sog. Finanzholding handelt.\(^\text{24}\)

---

\(\text{Hinweis}\)

Lieg die Voraussetzungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vor, besteht für die Unternehmer kein Wahlrecht für die Rechtsfolgen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.\(^\text{25}\)

---

\(^{24}\) EuGH, Urteil v. 27.09.2001, C 16/00 - Societe Cibo Participations. Die Finanzholding hält lediglich die Beteiligungen, ohne gegen Sonderentgelt Dienstleistungen an die Töchtergesellschaften zu erbringen.

\(^{25}\) BFH, Urteil v. 29.10.2008, XI R 74/07.
Die Organgesellschaft muss nach dem Gesamtbild der Verhältnisse in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein. Die Organgesellschaft muss finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen eingegliedert sein. Es müssen alle Eingliederungsvoraussetzungen gleichzeitig vorliegen, sie müssen aber nicht alle gleichermaßen stark ausgeprägt sein\textsuperscript{26}.

---

**1 F 2  Bisherige nationale Eingliederungsvoraussetzungen**

a)  Die finanzielle Eingliederung

Finanzielle Eingliederung liegt grundsätzlich vor, wenn der Organträger die Mehrheit der Stimmen in der Gesellschafterversammlung hat. Dies wird in der Regel mit der Kapitalmehrheit der Anteile einhergehen, kann aber in Ausnahmefällen (Stimmrechtsbeschränkungen, eigene Anteile die die Gesellschaft hält) auch davon abweichen.

Die finanzielle Eingliederung muss nicht unmittelbar vorliegen, Eingliederung kann auch mittelbar über eine Untergesellschaft (Tochtergesellschaft) erfolgen. Dies gilt auch dann, wenn die Untergesellschaft selber nicht unternehmerisch tätig ist (sog. Zwischenholding). Die Tochtergesellschaft ist dann aber nicht selber in das einheitliche Unternehmen des Organkreises eingebunden.

Die finanzielle Eingliederung ist zwingende Voraussetzung für die Organschaft. Die Anteile an der Organgesellschaft müssen sich direkt im Unternehmen des Organträgers oder einer zwischengeschalteten Gesellschaft befinden. Eine Ableitung der finanziellen Eingliederung in den Fällen, in denen die

\[\text{BFH, Urteil v. 14.02.2008, V R 12/06, vgl. auch Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.}\]
Anteile einer Organgesellschaft sich im Sonderbetriebsvermögen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft befinden, ist spätestens seit dem 01.01.2012 nicht mehr möglich\textsuperscript{27}.

b) Die organisatorische Eingliederung

Der Organträger muss auch im täglichen Geschäft in der Lage sein, seinen Willen in der Organgesellschaft umzusetzen. Regelmäßige Voraussetzung dafür ist, dass eine personelle Verflechtung\textsuperscript{28} zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft besteht (sog. Personalunion). Der Organträger muss durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass in der Organgesellschaft sein Wille tatsächlich durchgeführt wird und eine abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft nicht stattfindet\textsuperscript{29}. Die personelle Verflechtung kann sich aber auch daraus ergeben, dass leitende Mitarbeiter des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind, lediglich die Stellung als Prokurist ist aber nicht ausreichend\textsuperscript{30}. In diesem Fall übt der Organträger über seine leitenden Mitarbeiter dieselben Einflussmöglichkeiten auf die Geschäftsführung der Organgesellschaft aus, wie bei einer Personalunion in der Geschäftsführung von Organträger und Organgesellschaft\textsuperscript{31}.

Die Finanzverwaltung hatte für alle noch offenen Fälle – allerdings mit einer Übergangsfrist – die Voraussetzungen für die organisatorische Eingliederung der Organgesellschaft präzisiert\textsuperscript{32}. Diese Übergangsfrist ist von der Finanzverwaltung kurz vor Ende der Frist bis zum 31.12.2014 verlängert worden\textsuperscript{33}.

Der Organträger muss tatsächlich die Beherrschung der Tochtergesellschaft wahrnehmen, es muss sichergestellt sein, dass der Wille des Organträgers in der Organgesellschaft durchgesetzt wird. Dies erfolgt regelmäßig über eine personelle Verflechtung zwischen der Geschäftsführung des Organträgers und der Geschäftsführung der Organgesellschaft.

\begin{center}
\textbf{Hinweis}
\end{center}
\begin{itemize}
  \item Gesamtgeschäftsführungsbevollmächtigung: Personelle Verflechtung liegt vor, wenn die Geschäftsführer der Organgesellschaft, die auch in der Geschäftsführung des Organträgers vertreten sind, die Stimmenmehrheit haben. Bei Stimmenminderheit der personenidentischen Geschäftsführer muss durch andere (abgesicherte) Maßnahmen sichergestellt werden, dass kein Handeln gegen den Willen des Organträgers erfolgt.
  \item Einzelgeschäftsführungsbevollmächtigung: Sind in der Geschäftsführung der Organgesellschaft auch Personen mit Einzelgeschäftsführungsbevollmächtigung vertreten, die nicht in der Geschäftsleitung
\end{itemize}

\textsuperscript{28} Nach BFH, Urteil v. 03.04.2008, V R 76/05 setzt die organisatorische Eingliederung im Regelfall eine personelle Verflechtung voraus.
\textsuperscript{29} BFH, Urteil v. 14.02.2008, V R 12/06.
\textsuperscript{30} BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10.
\textsuperscript{31} BFH, Urteil v. 20.08.2009, V R 30/06.
\textsuperscript{32} BMF, Schreiben v. 07.03.2013.
\textsuperscript{33} BMF, Schreiben v. 11.12.2013.
des Organträgers vertreten sind, sind ebenfalls weitere Maßnahmen notwendig, um ein Händeln gegen den Willen des Organträgers zu verhindern.

Die organisatorische Eingliederung kann sich auch dadurch ergeben, dass der oder die Geschäftsführer der Organgesellschaft nur leitende Mitarbeiter des Organträgers sind. Der Organträger ist aufgrund seines Weisungsrecht gegenüber seinen Mitarbeitern stets in der Lage, über die Mitarbeiter seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen. Soweit es in der Organgesellschaft mehrere Geschäftsführer gibt und haben die leitenden Mitarbeiter des Organträgers nicht die Stimmenmehrheit, müssen entsprechende Maßnahmen ergriffen werden, dass keine Entscheidungen gegen den Willen des Organträgers getroffen werden können.

Allerdings besteht bei einer sog. Einheits-GmbH & Co. KG – 100 % unmittelbare Beteiligung der KG an der GmbH – regelmäßig eine Organschaft. In jedem Fall muss der Organträger aber immer Unternehmer sein.

c) Die wirtschaftliche Eingliederung

Organträger und Organgesellschaft müssen sich wirtschaftlich fördern und ergänzen, nicht erforderlich ist, dass die Organgesellschaft ausschließlich oder überwiegend für den Organträger tätig ist, die Organgesellschaft muss im Gefüge des übergeordneten Organträgers als dessen Bestandteil erschei-

34 BFH, Urteil v. 28.10.2010, V R 7/10.
35 BFH, Urteil v. 03.04.2008, V R 76/05.
36 Abschn. 2.8 Abs. 2 USIAE.
Es ist ausreichend, wenn mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen, diese müssen aber entgeltlich sein. Für die Beurteilung der wirtschaftlichen Eingliederung kommt es auch auf die Entstehungsgeschichte des Organschaftsverhältnisses an.

Eine wirtschaftliche Verflechtung liegt nicht vor, wenn den entgeltlichen Leistungen des Gesellschafters für die Unternehmertätigkeit der Untergesellschaften nur unwesentliche Bedeutung zukommt. Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt aber bereits dann vor, wenn die vom Organträger der Organgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter von nicht nur geringer Bedeutung sind oder mehr als nur unerhebliche Geschäftsbeziehungen zwischen den einzelnen Teilen des Organkreises vorliegen. So wird im Rahmen einer Betriebsaufspaltung regelmäßig die wirtschaftliche Eingliederung gegeben sein, sodass bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen umsatzsteuerlich eine Organschaft gegeben sein wird; regelmäßig wird aber hier die Voraussetzung der organisatorischen Eingliederung nicht vorliegen.

1 F 3 Rechtsfolgen der Organschaft

Die Organschaft im Umsatzsteuerrecht führt dazu, dass die Organgesellschaft nicht selbstständig tätig ist und somit keine Unternehmeneigenschaft entfaltet. Sämtliche Rechte und Pflichten, die sich für einen Unternehmer ergeben, werden von dem Organträger wahrgenommen.

**Hinweis**

Steuerschuldner der Umsatzsteuer im Organkreis ist immer der Organträger. Lediglich in Sonderfällen kann sich eine Haftung der Organgesellschaft für die Umsatzsteuer ergeben, § 73 AO.

Die Umsätze des gesamten Organkreises sind in einer einheitlichen Umsatzsteuer-Voranmeldung und einer einheitlichen Umsatzsteuerjahreserklärung zusammenzufassen. Die Umsatzsteuererklärungen sind bei dem Finanzamt des Organträgers einzureichen.

Da die Organgesellschaft nur unselbstständiger Bestandteil des Unternehmens des Organträgers ist, kann zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft kein steuerbarer Umsatz vorliegen, Leistungen werden ausschließlich im Rahmen von nicht steuerbaren Innenumsätzen erbracht.

**Hinweis**

Wird in einem Abrechnungspapier über einen nicht steuerbaren Innenumsatz eine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen (weil z.B. die Organschaft nicht erkannt worden ist), wird die ausgewiesene Umsatzsteuer nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet, das Abrechnungspapier wird nur als unternehmensinterner Buchungsbeleg angesehen.

Da die Organgesellschaft zivilrechtlich weiterhin selbstständig nach außen in Erscheinung tritt, kann sie weiterhin unter ihrem Namen Abrechnungen gegenüber Dritten erstellen. In den Rechnungen ist aber die Steuernummer des Organträgers anzugeben. Alternativ kann aber auch die dem Organträger oder der Organgesellschaft erteilte USt-IdNr. angegeben werden. Auch ist der Organträger aus Rechnungen, die an die Organgesellschaft gerichtet sind – unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG –, zum Vorsteuerabzug berechtigt.

37 BFH, Urteil v. 20.08.2009, V R 30/06.
38 Abschn. 2.8 Abs. 6 Satz 2 UStAE.
40 Da die USt-IdNr. auch eine Identifikationsfunktion im Binnenmarkt hat, verfügt die Organgesellschaft im Regelfall über eine eigene USt-IdNr., § 27a Abs. 1 UStG.
Rechtssprechung des EuGH zur Organschaft

Nach dem Unionsrecht können Mitgliedstaaten über Art. 11 MwStSystRL „Personen“ als einen Steuerpflichtigen behandeln, wenn sie durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind. Im Zusammenhang mit der Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung einer Führungsholding hatte der BFH\footnote{BFH, Beschlüsse v. 11.12.2013, XI R 38/12 und XI R 17/11.} den EuGH angerufen und unter anderem gefragt, ob die Bestimmung über die Zusammenfassung mehrerer Personen zu einem Steuerpflichtigen einer nationalen Regelung entgegen steht, nach der

- nur eine juristische Person - nicht aber eine Personengesellschaft - in das Unternehmen eines anderen Steuerpflichtigen (sog. Organträger) eingegliedert werden kann und
- die voraussetzt, dass diese juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch (im Sinne eines Über- und Unterordnungsverhältnisses) "in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist"?

\[\Rightarrow\] Hinweis

Das FG München\footnote{FG München, Urteil v. 13.03.2013, 3 K 235/10.} hatte in einem Verfahren zur Eingliederung bei einer GmbH & Co. KG auch die Personengesellschaften als eingliederungsfähige „Person“ angesehen. Danach konnte die GmbH der Organträger und die KG die unselbstständig eingegliederte Organ gesellschaft sein. Der BFH\footnote{BFH, Beschluss v. 11.12.2013, XI R 38/12.} hatte zu der Frage der Einbeziehung von Personengesellschaften in einen Organkreis den EuGH\footnote{Das Verfahren war beim EuGH unter C-109/14 – Marenave Schiffahrt anhängig.} angerufen.

### Risiko Unternehmereigenschaft: Organschaft

<table>
<thead>
<tr>
<th>Urteil des EuGH</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>- Der EuGH (Urteil v. 16.07.2015, C-109/14 – Larentia + Marenave Schiffahrt) hat zur Frage der umsatzsteuerlichen Organschaft entschieden:</td>
</tr>
<tr>
<td>- Den Mitgliedstaaten ist kein Wahlrecht eingeräumt, entgegen Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL Personengesellschaften von einer Organschaft auszuschließen.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Ausschlussgrund kann lediglich die Vermeidung von Steuerhinterziehung sein; dies ist nach nationalem Recht von den Gerichten zu prüfen.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Konsequenzen:</td>
</tr>
<tr>
<td>- Die nationalen Regelungen zur Organschaft entsprechen nicht vollständig den Vorgaben des Unionsrechts.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Da die Regelungen der MwStSystRL aber auch nicht unbedingt und hinreichend genau sind, können sich Steuerpflichtige nicht unmittelbar auf die MwStSystRL berufen.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Der EuGH hat dem BFH einen Ausgestaltungsspielraum eingeräumt, nach dem zu prüfen ist, ob bestimmte Gestaltungen zu einem Steuermisbrauch führen.</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Der EuGH⁴⁵ hat dazu entschieden und festgestellt, dass Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der 6. EG-RL (jetzt entsprechend Art. 11 MwStSystRL) dahingehend auszulegen ist, dass er einer nationalen Regelung entgegensteht, die die in dieser Bestimmung vorgesehene Möglichkeit, eine Gruppe von Personen zu bilden, die als ein Mehrwertsteuerpflichtiger behandelt werden können, allein den Einheiten vorbehalten, die juristische Personen sind und mit dem Organträger dieser Gruppe durch ein Unterordnungsverhältnis verbunden sind, es sei denn, dass diese beiden Anforderungen Maßnahmen darstellen, die für die Erreichung der Ziele der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und geeignet sind, was das vorliegende Gericht zu prüfen hat.

Konkret bedeutet dies für die Anwendung der Organschaftsregelungen in Deutschland, dass die Beschränkung der Eingliederung von juristischen Personen in den Organkreis als unselbstständige Bestandteile nicht den Vorgaben des Unionsrechts entspricht – insoweit liegt ein Verstoß gegen die Rechtsformneutralität vor. Damit sind – soweit den unionsrechtlichen Vorgaben gefolgt wird – auch Organkreise denkbar, bei denen Personengesellschaften als unselbstständige Teile eingegliedert werden können.

### Hinweis

Eine Beschränkung kann dies nur dort erfahren, wo es zum Zwecke der Verhinderung einer Steuerumgehung oder einer Steuerhinterziehung notwendig ist (Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen).

Allerdings muss beachtet werden, dass die Organschaftsregelungen keine unionsrechtlich zwingend vorgeschriebenen Rechtsnormen darstellen. Wenn es dem Willen des Gesetzgebers entsprechen würde, könnte auch national auf dieses Instrument verzichtet werden.


### Hinweis

Der EuGH hat aber in seiner Entscheidung auch deutlich klargestellt, dass sich der einzelne Unternehmer nicht unmittelbar auf das für ihn günstigere Unionsrecht beziehen kann.

Außerdem hatte er dem BFH eine Hintertür offen gelassen – die dann der BFH auch ausgiebig genutzt hat –, dass diese Vorgaben immer vor dem Hintergrund der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen umzusetzen sind.

---

Die Folgerechtsprechung des BFH

Der BFH hat sich in mehreren Entscheidungen mit den Folgen aus dem Urteil des EuGH auseinandergesetzt. Dabei sind die beiden mit der Umsatzsteuer befassten Senate des BFH (der V. Senat und der XI. Senat) in ihren inhaltlichen Begründungen nicht zu einer einheitlichen Sichtweise gekommen.

Entgegen der sich aus dem Unionsrecht ableitbaren Beurteilung hält der BFH\(^{46}\) daran fest, dass der Organträger Unternehmer sein muss. Eine jPöR, die nicht unternehmerisch tätig ist, kann daher die Vorteile der Organschaft durch eine Nichtbesteuerung der von den Tochtergesellschaften bezogenen Leistungen nicht in Anspruch nehmen.

Hinweis

In dem zu entscheidenden Fall hatte eine jPöR bislang bei sich beschäftigtes Personal auf eine neu gegründete Tochtergesellschaft (GmbH) ausgelagert. Die GmbH stellte ihrer Gesellschafterin sodann das Personal gegen Aufwendungsersatz zur Verfügung. Beide gingen von einer Nichtsteuerbarkeit der Personalgestellung aufgrund einer zwischen ihnen bestehenden Organschaft aus.

Die Organschaft setzt als Vereinfachungsmaßnahme die eigene Unternehmerstellung des Organträgers zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken voraus. Mangels eigener Unternehmerstellung ist die jPöR nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn ihr Personal gestellt wird. Wäre die Bildung einer Organschaft auch ohne eigene Unternehmerstellung möglich, käme es zu einer Umgehung dieses Abzugsverbots.


---

\(^{46}\) BFH, Urteil v. 02.12.2015, V R 67/14.
Der BFH\(^{47}\) hält weiter daran fest, dass die Organschaft eine eigene Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Tochtergesellschaft voraussetzt und dass zudem im Regelfall eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung der Personengesellschaft bestehen muss.


<table>
<thead>
<tr>
<th>Risiko Unternehmereigenschaft: Organschaft</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>die Folgerechtsprechung des BFH (2)</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>• Der BFH hält weiterhin daran fest, dass die Organschaft eine eigene Mehrheitsbeteiligung des Organträgers an der Tochtergesellschaft voraussetzt und dass zudem im Regelfall eine personelle Verflechtung über die Geschäftsführung bestehen muss, <strong>BFH, Urteil v. 02.12.2015, V R 15/14.</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>• Nur eine unspezifische enge finanzielle Verbindung zwischen mehreren Personen kann nicht ausreichende Voraussetzung für die Organschaft sein.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Das nationale Steuerrecht sieht für die Organschaft weder einen Antrag noch ein anderes Verfahren zur Feststellung der Voraussetzungen der Organschaft vor. Eine einfache finanzielle Verbindung würde es nicht ermöglichen, die Person rechtssicher zu bestimmen, die die Verpflichtungen als Steuerschuldnerin zu erfüllen hat, dazu gehören auch Durchgriffsrechte.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Die Organschaft soll auch dem Zweck der Vereinfachung dienen. Ohne die eindeutige Feststellung der Voraussetzungen der Organschaft kann der Organträger nicht seine Verantwortung als der Unternehmer übernehmen.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Die Rechtsprechung führt nach Auffassung des BFH auch nicht zu einem Widerspruch zur Vorgabe des EuGH. Die notwendigen Eingliederungsvoraussetzungen dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Missbrauchsverhinderung.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

\[\text{23. Rügener Steuerfachtage 2017} \quad \text{Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-R. Radeisen} - \text{Steuerberater}\]

\[\text{Hinweis}\]

Der BFH hat damit in den beiden Entscheidungen die Möglichkeiten, die ihm der EuGH in seinen Urteilen eröffnet hatte, nicht ausgeschöpft. Vor dem Hintergrund der weitreichenden Folgen, die sich aus einer Organschaft ergeben und der sich in Deutschland zwangsläufig ergebenden Organschaft – soweit die Voraussetzungen vorliegen – hat der BFH aus Gründen der Rechtssicherheit weiter an seinen Rechtsgrundsätzen festgehalten. Eine Organschaft zwischen „nur eng miteinander wirtschaftlich verflochtenen Gesellschaften“ war dem BFH zu unpräzise. Etwas anderes könnte sich aber dann ergeben, wenn es in Deutschland zu einer „Feststellungsorganschaft“ kommen würde, die nur dann Wirkung entfaltet, wenn sie vom Finanzamt festgestellt worden ist.

\[47\] BFH, Urteil v. 02.12.2015, V R 15/14.

Risiko Unternehmereigenschaft: Organschaft

### die Folgerechtsprechung des BFH (3)


---

**Hinweis**


---

Aber nicht nur der V. Senat des BFH hat sich mit der Organschaftsproblematik auseinander setzen müssen, auch der XI. Senat des BFH\(^49\) musste sich dieser Thematik stellen.

Der BFH ist im Anschluss an den EuGH\(^50\) zu dem Ergebnis gelangt, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG jedenfalls insoweit unionsrechtswidrig ist, als die Vorschrift vorsieht, dass eine GmbH & Co. KG allein aufgrund ihrer Rechtsform nicht Organgesellschaft sein kann. Dieser Ausschluss ist weder zur Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen noch zur Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung erforderlich und angemessen. Weiter hat der BFH entschieden, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG richtlinienkonform dahingehend ausgelegt werden kann, dass der Begriff "juristische Person" auch eine GmbH & Co. KG umfasst. Er knüpft dabei an Rechtsprechung des

---

\(^{49}\) BFH, Urteil v. 19.01.2016, XI R 38/12 sowie Urteil v. 01.06.2016, XI R 17/11.

\(^{50}\) EuGH, Urteil v. 16.07.2015, C-108/14 und C-109/14 – Larentia + Marenave Schifffahrt.
Bundesverfassungsgerichts und des Bundesverwaltungsgerichts an, die dieselbe Auslegung in anderem Zusammenhang bereits ebenfalls vorgenommen haben\textsuperscript{51}.

Ob die weitere Voraussetzung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass die Organgesellschaft nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein muss, mit dem Unionsrecht vereinbar ist, hat der XI. Senat des BFH ausdrücklich offen gelassen, da das Finanzgericht zu diesen Fragen keine Feststellungen getroffen hatte.

\begin{table}[h]
\centering
\begin{tabular}{|c|}
\hline
\textbf{Risiko Unternehmereigenschaft: Organschaft} \\
\hline
\textbf{die Folgen aus der Rechtsprechung (1)} \\
\hline
\end{tabular}
\end{table}

\textbullet OFD Frankfurt/M. v. 24.05.2016: Die BFH-Entscheidungen sind vorläufig über die entschiedenen Einzelfälle hinaus nicht anzuwenden.  
\textbullet Vertrauensschutz nach § 176 AO wird nicht gewährt.  
\textbullet Es bleibt weiterhin (vorerst) dabei: Es muss eine enge finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Einbindung der Organgesellschaft vorliegen.  
\textbullet Es ist von der Finanzverwaltung eine Arbeitsgruppe eingesetzt worden, die sich mit den Auswirkungen der Rechtsprechung auseinander setzt. Von Abschaffung der Organschaft bis hin zu Wahlrechten ist alles möglich.  

gen Regelung sind die Entscheidungen des BFH nach einer Rundverfügung der OFD Frankfurt/M.\textsuperscript{52} grundsätzlich nicht über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden.

\begin{center}
\begin{tabular}{|l|}
\hline
\textbf{Hinweis} \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}


\begin{center}
\begin{tabular}{|l|}
\hline
\textbf{Hinweis} \\
Im Zusammenhang mit der organisatorischen Eingliederung will die Finanzverwaltung noch einen Hinweis aufnehmen, dass es nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist\textsuperscript{53}. Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}

Grundsätzlich muss zur organisatorischen Eingliederung sichergestellt sein, dass der Organträger jederzeit die Organgesellschaft beherrschen kann. Im Ergebnis wird sich die Finanzverwaltung auf die Ergebnisse aus der Rechtsprechung des V. Senats des BFH beziehen. Eine Einbeziehung einer Personengesellschaft in einen einheitlichen Organkreis kann danach nur dann erfolgen, wenn sich die Anteile an der Personengesellschaft ausschließlich in der Hand des Organkreises befinden. Begründet wird dies mit dem Einstimmigkeitsprinzip bei Personengesellschaften (anders bei den Kapitalgesellschaften, bei denen grundsätzlich das Mehrheitsprinzip gilt).

\textsuperscript{52} OFD Frankfurt/M., Rundverfügung v. 24.5.2016, DSIR 2016, 1611.

\textsuperscript{53} BFH, Urteil v. 08.08.2013, V R 18/13 sowie BFH, Urteil v. 02.12.2015, V R 15/14.
Risiko Unternehmereigenschaft: Organschaft
die Folgen aus der Rechtsprechung (2)

- Das BMF wird sich mit einem Schreiben zu den Fragen der Organschaft äußern.
- Eine Veröffentlichung soll zeitnah stattfinden.

- Eingliederung einer Personengesellschaft in einen Organträger kann nur dann vorliegen, wenn neben dem Organträger nur andere eingegliederte Gesellschafter vorhanden sind, sodass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.

- Organisatorische Eingliederung muss sichergestellt sein: Es kommt darauf an, dass der Organträger die Organgesellschaft durch die Art und Weise der Geschäftsführung beherrscht und seinen Willen in der Organgesellschaft durchsetzen kann. Nicht ausreichend ist, dass eine vom Organträger abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft ausgeschlossen ist.

2  Risiko: Steuerbarkeit

2 A  Geschäftsveräußerung im Ganzen

2 A 1  Veräußerung eines ganzen Unternehmens

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist ein nicht steuerbarer Vorgang, wenn das Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb an einen anderen Unternehmer entgeltlich oder unentgeltlich übergeben wird. Dies gilt auch, wenn ein solcher Betrieb oder Teilbetrieb in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Risiko Steuerbarkeit: Geschäftsveräußerung

<table>
<thead>
<tr>
<th>Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Nicht steuerbar ist ein Umsatz im Rahmen einer Geschäftsveräußerung. Sie liegt vor, wenn ein Unternehmen im Ganzen oder ein gesondert geführter (Teil-) Betrieb auf einen anderen Unternehmer übergeht, § 1 Abs. 1a UStG.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit nach § 1 Abs. 1a UStG ist, dass es sich um das gesamte Unternehmen oder einen abgrenzbaren Teilbetrieb handelt. Dies kann sich auch bei der Veräußerung von Immobilien ergeben. |

Vgl auch Abschn. 1.5 UStAE

Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung setzt voraus, dass das Unternehmen im Ganzen oder ein abgrenzbarer Teilbetrieb übertragen wird. Eine solche vollständige Übertragung ist dann gegeben, wenn alle wesentlichen Geschäftsgrundlagen des Unternehmens oder des Teilbetriebs auf den Erwerber übergehen. Einzelne, unwesentliche Wirtschaftsgüter kann der Veräußerer jedoch zurückbehalten\(^\text{54}\).

Entscheidend ist für die Annahme einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, dass die übertragenen Vermögensgegenstände ein hinreichendes Ganzes bilden, um den Erwerber die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeiten zu ermöglichen und der Erwerber dies auch tatsächlich tut\(^\text{55}\). Es kommt für die Annahme eines „in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebs“ i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG nicht darauf an, ob bei dem Veräußerer vor der Veräußerung eine eigenständige betriebliche Organisation vorlag. Früher ging die

---

\(^{54}\) BFH, Urteil v. 01.08.2002, V R 17/01 sowie Abschn. 1.5 Abs. 1 UStAE.

\(^{55}\) BFH, Urteil v. 18.09.2008, V R 21/07.

Hinweis
Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt vor, wenn nur Teile des Inventars eines Unternehmens an einen Dritten verkauft werden (hier Veräußerung von Teilen des Inventars einer Gaststätte).

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung sind für die nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung die Art der übertragenen Vermögensgegenstände und der Grad der Übereinstimmung oder Ähnlichkeit zwischen

Voraussetzungen für § 1 Abs. 1a UStG

- Nicht erforderlich ist, dass die Übertragung entgeltlich erfolgt. § 1 Abs. 1a UStG geht insoweit der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG vor.

- Voraussetzung für § 1 Abs. 1a UStG ist, dass das „Unternehmen“ vom Erwerber fortgeführt wird. Keine Geschäftsveräußerung liegt somit z.B. vor, wenn der Eigentümer (= Vermieter) das Objekt an den Mieter veräußert, der das Objekt dann (weiter) für seine eigenen unternehmerischen Zwecke verwendet. Der Erwerber verwendet es für andere Zwecke, als dies bei dem Veräußerer der Fall war.


58 Abschn. 1.5 Abs. 6 UStAE.
59 BFH, Urteil v. 04.02.2015, XI R 42/13.

Was als wesentliche Geschäftsgrundlagen eines Unternehmens anzusehen sind, ist immer einer Betrachtung des Einzelfalls vorbehalten und bestimmt sich nach den tatsächlichen Verhältnissen zum Zeitpunkt der Veräußerung. Im produzierenden Gewerbe stellen die Maschinen und Fertigungsanlagen in der Regel die wesentlichen Geschäftsgrundlagen des Unternehmens dar. Auch Rechte, die der Veräußerer besitzt (Nutzungsrechte, Geschäftsbeziehungen etc.), müssen auf den Erwerber übergehen, soweit sie für die Fortführung des Unternehmens von Bedeutung sind.


Ein Übertragung eines Unternehmens an einen Nichtunternehmer, der auch mit dem Erwerb nicht Unternehmer wird (z.B. bei der Übertragung eines Grundstücks an einen Hoheitsbetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts), ist ein steuerbarer Umsatz und kann keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG darstellen.

---

Hinweis

Hinweis
Die Übereignung muss sich nicht in einem Zug vollziehen, sie kann auch in einzelnen Schritten erfolgen, wenn diese in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und der Wille der Beteiligten von Anfang an auf die Übertragung des Unternehmens insgesamt gerichtet ist.

---

60 BFH, Urteil v. 23.08.2007, V R 14/05.
61 BFH, Urteil v. 29.08.2012, XI R 1/11.
63 EuGH, Urteil v. 10.11.2011, C-444/10 – Christel Schriever sowie BFH, Urteil v. 18.01.2012, XI R 27/08.
64 BFH, Urteil v. 01.08.2002, V R 17/01.
65 BFH, Urteil v. 23.08.2007, V R 14/05.
66 EuGH, Urteil v. 27.11.2003, C-497/01 – Zita Modes.
Bei einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung entsteht nicht nur bei der Übertragung keine Umsatzsteuer, sondern der Erwerber des Unternehmens tritt auch in die Rechtsposition des Veräußerers ein. Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die Vorsteuerberichtigung, da der Erwerber die Vorsteuerberichtigungszeiträume des Veräußerers unverändert fortsetzen muss, § 15a Abs. 10 UStG.

Hinweis

### Risiko Steuerbarkeit: Geschäftsveräußerung

#### Rechtsfolgen der Geschäftsveräußerung

- **Die Geschäftsveräußerung ist nicht steuerbar, eine Umsatzsteuer entsteht nicht.**

- **Der Erwerber tritt in die Rechtsposition des Veräußerers ein. Damit führt der Erwerber alle Vorsteuerberichtigungszeiträume nach § 15a UStG fort.**

- **Alle Vorsteuerberichtigungszeiträume der letzten fünf Jahre (bei Immobilien: zehn Jahre) gehen auf Erwerber über, § 15a Abs. 10 UStG.**

- **Die Vorsteuerabzugsberechtigung des Verkäufers aus mit dem Verkauf im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen (z.B. Maklerkosten) beurteilt sich in Ermangelung eines Ausgangsumsatzes nach den bisher mit dem Objekt ausgeführten Umsätzen.**

In den Fällen, in denen nicht eindeutig ist, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen mit übertragen werden, und eine Auskunft des Finanzamts aus Zeitgründen nicht eingeholt werden kann, sollten die Vertragsparteien eine Steuerklausel in den Vertrag mit aufnehmen, damit bei einer später abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung die Ansprüche zwischen den Vertragsparteien unstrittig sind.
Hinweis/Formulierungsbeispiel
Die Vertragsparteien gehen davon aus, dass es sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG handelt. Soweit das für den Verkäufer zuständige Finanzamt den Vorgang als steuerbare Veräußerung ansieht, besteht zwischen den Vertragsparteien Einigkeit, dass der vereinbarte Kaufpreis ein Nettopreis ist, auf den die gesetzliche Umsatzsteuer zusätzlich zu entrichten ist. Der Verkäufer verpflichtet sich in diesem Fall, eine ordnungsgemäße Rechnung zu erstellen, der Käufer verpflichtet sich in diesem Fall, die Umsatzsteuer zusätzlich zum Kaufpreis zu entrichten.

2 A 2 Veräußerung eines Teilbetriebs


Tipp
Die Finanzverwaltung geht vereinfachend davon aus, dass ein solcher Teilbetrieb vorliegt, wenn ertragsteuerlich eine Teilbetriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG vorliegt\textsuperscript{68}.

2 A 3 Sonderproblem Grundstücksveräußerung

Ein besonderes Problem stellt umsatzsteuerlich die Veräußerung von Grundstücken (mit den dazugehörenden aufstehenden Gebäuden) dar.

Hinweis
Auch der Verkauf eines Grundstücks kann eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen oder eines Teilbetriebs darstellen.

Hinweis
Als wesentliche Betriebsgrundlage bei der Veräußerung von Grundstücken sind in aller Regel die geschlossenen Mietverträge anzusehen. Die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang der Mietverträge ist im Regelfall keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG\textsuperscript{69}.

Der BFH hat sich in den vergangenen Jahren mehrfach mit der Veräußerung von Grundstücken beschäftigt. Es ergeben sich dabei die folgenden Grundsätze:

\textsuperscript{68} Abschn. 1.5 Abs. 6 UStAE.
\textsuperscript{69} BFH, Urteil v. 11.10.2007, V R 57/06.
Wird ein zu bebauendes Grundstück übertragen, das der Veräußerer unter der Bedingung der Fertigstellung des Bauvorhabens vermietet hat, liegt keine Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor


Bei der Übertragung von nur teilweise vermieteten oder verpachteten Grundstücken liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn die nicht genutzten Flächen zur Vermietung oder Verpachtung bereitstehen und die Vermietungstätigkeit vom Erwerber für eine nicht unwesentliche Fläche fortgesetzt wird. Nach jüngster Rechtsprechung kann sich die Geschäftsveräußerung auch auf Teilebereiche der Immobilie beziehen.

Eine Geschäftsveräußerung liegt auch dann vor, wenn der bisherige Alleineigentümer eines Grundstücks, das er bisher teilweise steuerpflichtig vermietet und teilweise für eigenunternehmerische Zwecke nutzte, einen Miteigentumanteil auf seinen Sohn überträgt. Allerdings beschränkt sich der Gegenstand der Geschäftsveräußerung auf den vermieteten Grundstücksteil.

2 A 4 Neue Entwicklungen bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen

Auch die Übertragung eines Gebäudes durch einen Bauträger kann als eine Geschäftsveräußerung nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1a UStG sein. Dies ist dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat, falls im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegt, das vom Erwerber fortgeführt wird.

Beispiel


Die Übertragung des Objekts stellt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung dar, da das übertragende Unternehmen im Zeitpunkt der Veräußerung ein Vermietungsunternehmen betrieben hat.

70 BFH, Urteil v. 18.09.2008, V R 21/07.
73 BFH, Urteil v. 06.07.2016, XI R 1/15.
74 BFH, Urteil v. 22.11.2007, V R 5/06 sowie Urteil v. 06.09.2007, V R 41/05.
75 BFH, Urteil v. 12.08.2015, XI R 16/14.
76 Nach BFH, Urteil v. 12.08.2015, XI R 16/14.
Hinweis
Keine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt in diesem Sinne vor, wenn – was Bauträger betrifft – die unternehmerische Tätigkeit des Veräußerers im Wesentlichen darin besteht, ein Gebäude zu errichten und Mieter/Pächter für die einzelnen Einheiten zu finden, um es im Anschluss an die Fertigstellung aufgrund bereits erfolgter Vermietung ertragssteigernd veräußern zu können.

In einer weiteren Entscheidung hat der BFH\textsuperscript{77} festgestellt, dass eine für eine Geschäftsveräußerung oder für eine Teilgeschäftsveräußerung erforderliche Nachhaltigkeit der Vermietung bei einer Vermietung über insgesamt 17 Monate vorliegt. Dabei muss die für die Geschäftsveräußerung notwendige Fortführung der Unternehmenstätigkeit bei einer mehrfachen Übertragung nur dem Grunde nach, nicht aber auch höchstpersönlich beim jeweiligen Erwerber vorliegen.

Der BFH\textsuperscript{78} hat darüber hinaus auch zu dem Zusammenhang von Geschäftsveräußerung und Organisationsstellung genommen.

### Risiko Steuerbarkeit: Geschäftsveräußerung

#### Geschäftsveräußerung und Betriebsaufspaltung

- Eine Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens auf zwei andere Gesellschaften kann eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung sein, BFH, Urteil v. 03.12.2015, V R 36/13.

- Keine Geschäftsveräußerung, da Besitz-GbR kein Unternehmen fortführt; überließ nur Anlagevermögen an Betriebs-KG.


- Die Übertragung des Anlagevermögens ist steuerbar und steuerpflichtig.

- Bei unentgeltlicher Überlassung des AV zwischen GbR und KG wird GbR nicht unternehmerisch tätig.

- Würde zwischen GbR und KG eine Organschaft vorliegen, läge eine einheitliche Übertragung vor, die nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar wäre.


\textsuperscript{77} BFH, Urteil v. 25.11.2015, V R 66/14.

\textsuperscript{78} BFH, Urteil v. 03.12.2015, V R 36/13.
Besitzgesellschaft, übertragen. Gesellschafter waren der Einzelunternehmer und seine beiden Söhne. Nach der Entscheidung des BFH ist nur die Übertragung auf die Betriebsgesellschaft als Geschäftsveräußerung anzusehen, nicht aber auch die Übertragung auf die Besitzgesellschaft.

Hinweis


In einem weiteren Verfahren hat der BFH zu der Frage Stellung genommen, in welchem Umfang eine Geschäftsveräußerung vorliegen kann, wenn ein teilweise vermietetes Gebäude an einen anderen übertragen wird, der insoweit die Vermietung fortsetzt. Der BFH hat dazu festgestellt, dass in dem Fall, in dem ein Veräußerer ein verpachtetes Geschäftshaus überträgt und der Erwerber die Verpachtung nur hinsichtlich eines Teils des Gebäudes fortsetzt, liegt hinsichtlich dieses Grundstücksteils eine Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG vor. Dies gilt unabhängig davon, ob der verpachtete Gebäudeteil "zivilrechtlich selbständig" ist oder nicht.

Risiko Steuerbarkeit: Geschäftsveräußerung

Veräußerung von Immobilien als teilweise Geschäftsveräußerung

- Eine nicht steuerbare Teilbetriebsveräußerung kann auch für Gebäudeteile vorliegen, wenn der Erwerber insoweit das Unternehmen des Veräußerers fortsetzt, BFH, Urteil v. 06.07.2016, XI R 1/15; Abschn. 1.5 Abs. 2 UStAE.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Nutzung Verkäufer:</th>
<th>Nutzung Käufer:</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Vermietung an Dritte</td>
<td>350 m² OG</td>
</tr>
<tr>
<td>bis Verkauf: Vermietung an Ehepartner</td>
<td>350 m² EG</td>
</tr>
<tr>
<td>nach Räumung eigenbetrieblich</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

- Im Kaufvertrag über den Verkauf des Objekts wurden keine umsatzsteuerrechtlichen Hinweise aufgenommen.
- Eine Vorsteuerberichtigung wurde vom Verkäufer nach Veräußerung nicht vorgenommen (Verkauf erfolgte innerhalb des Berichtigungszeitraums).
- Der BFH nahm insoweit die Vermietung (OG) fortgesetzt wurde, eine GiG an. Da im EG eine Vermietung nicht ausgeführt wurde, liegt für das EG keine GiG vor; steuerbare und steuerfreie Lieferung führt zu Vorsteuerberichtigung.

79 BFH, Urteil v. 06.07.2016, XI R 1/15.
Tipp
Die Finanzverwaltung hat mittlerweile dieses Urteil in Abschn. 1.5 Abs. 2 USIAE mit aufgenommen.

Hinweis
Damit kann sich die nicht steuerbare Geschäftsveräußerung auch nur auf Teilbereiche einer Immobilie beziehen. Dabei ist es nicht von Bedeutung, ob das Haus zivilrechtlich als Einheit anzusehen ist oder es ob sich zivilrechtlich um abgrenzbare Einheiten (Teileigentum) handelt.

Mit diesem Urteil hat der BFH eine ganz neue Lösung für die Übertragung von Immobilien gefunden. Es wird in Zukunft nicht nur darauf ankommen, ob eine Immobilie insgesamt im Rahmen einer Geschäftsveräußerung übertragen wird oder gar nicht. Zukünftig werden auch Teile einer Immobilie im Rahmen einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung übertragen werden können. Damit muss insbesondere darauf geachtet werden, welche Teile nicht steuerbar übertragen werden und welche Teile im Rahmen einer steuerbaren aber nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfreien Lieferung übertragen werden.

Hinweis
Für den steuerfreien Teil der Übertragung kann dann unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 und Abs. 3 UStG auf die Steuerfreiheit verzichtet werden. Dazu muss aber schon im notariellen Kaufvertrag auf die Steuerfreiheit verzichtet werden. Die Option ist in der Praxis oftmals notwendig, um eine Vorsteuerberichtigung zu Lasten des Verkäufers zu verhindern.

2 B Schadensersatz

Wird einem Unternehmer ein Schaden zugefügt und dieser Schaden von dem Schädiger ersetzt, liegt ein nicht steuerbarer Schadensersatz vor. Da zwischen dem Schädiger und dem Geschädigten kein Leistungsaustausch vorliegt, fehlt es an einem Kriterium des § 1 Abs. 1 UStG für die Steuerbarkeit eines Umsatzes.

Aus dem erhaltenen Schadensersatz braucht der Geschädigte keine Umsatzsteuer abzuführen. Er darf auch keine Umsatzsteuer in einer Rechnung oder einem anderen Dokument ausweisen, da er ansonsten die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG (unberechtigter Steuerausweis) schuldet. Der den Schadensersatz Leistende (Schädiger) hat in jedem Fall keinen Vorsteuerabzugsanspruch aus dem geleisteten Schadensersatz.

Typische Fälle des Schadensersatzes sind⁸⁰:

- Ersatz eines zugefügten materiellen Schadens (z.B. Versicherungserstattung nach Verkehrsunfall),
- Mahngebühren, Kosten des gerichtlichen Mahn- oder Vollstreckungsverfahrens,
- Vertragsstrafen bei Überschreitung vereinbarter Fristen (z.B. im Baugewerbe),
- Ersatzleistung einer Warenkreditversicherung.

⁸⁰ Vgl. auch Abschn. 1.3 USIAE.
Hinweis
Wird ein Beratungsvertrag zwischen zwei Vertragsparteien einvernehmlich aufgelöst und wegen der Auflösung eine „Vertragsstrafe“ gezahlt, liegt nach Auffassung des BFH\textsuperscript{81} kein nicht steuerbarer Schadensersatz vor, sondern Entgelt für einen Leistungsaustausch. Dies gilt aber nur insoweit, wie durch die Zahlung eine Aufgabe einer Rechtsposition abgegolten wird.

\begin{center}
\begin{tabular}{|c|c|}
\hline
\textbf{Risiko Steuerbarkeit: Schadensersatz} & \textbf{Abgrenzung Leistungsaustausch / Schadensersatz} \\
\hline
\begin{itemize}
\item Grundsätzlich muss bei Zahlungserhalt geprüft werden, ob die Zahlung aufgrund eines Leistungsaustauschs erfolgte.
\end{itemize} & \begin{itemize}
\item Liegt ein Leistungsaustausch vor, führt dies (unter weiteren Voraussetzungen) zu einem steuerbaren Umsatz
\item Erfolgt die Zahlung zur Abgeltung eines Schadens („echter Schadensersatz“), ist dies nicht steuerbar
\end{itemize} \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}

Abzugrenzen ist der Schadensersatz von den Fällen, in denen zwar ein Schaden ersetzt wird, aber auch eine Leistung erbracht wird. In diesen Fällen liegt ein Leistungsaustausch vor, für den der leistende Unternehmer Umsatzsteuer schuldet.

\textbf{Beispiel}

Es liegt kein Schadensersatz vor\textsuperscript{82}, da auch ein Leistungsaustausch gegeben ist. Aus der Zahlung von 10.000,00 € ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.

\textsuperscript{81} BFH, Urteil v. 07.07.2005, V R 34/03; vgl. auch Abschn. 1.1 Abs. 8a UStAE.
\textsuperscript{82} Abschn. 1.3 Abs. 5 UStAE.
Wenn der Geschädigte den ihm zugefügten Schaden im Auftrag des Schädigers selbst beseitigt, liegt ein Fall des sogenannten unechten Schadensersatzes vor, der ebenfalls zu einem Leistungsaustausch und damit zur Steuerbarkeit führt.

▶ Beispiel


■ Tipp
Die Abgrenzung eines Schadensersatzes von einem entgeltlichen Leistungsaustausch ist ansonsten einzelfallbezogen zu prüfen. So sind Anzahlungen für eine Zimmerreservierung, die bei der vertragsgemäßen Stornierung der Reservierung einbehalten werden, echter Schadensersatz.

Der EuGH hat sich erneut mit der Frage auseinandergesetzt, wann ein nicht steuerbarer Schadensersatz oder ein Leistungsaustausch vorliegt. In dieser Entscheidung hat der EuGH im Wesentlichen die deutsche Rechtsauffassung zu dieser Thematik bestätigt.


Insbesondere wurde der Schadensersatzcharakter wegen der folgenden Gründe vom EuGH abgelehnt:

83 Abschn. 1.3 Abs. 11 UStAE.
84 EuGH, Urteil v. 18.07.2007, C-277/05 – Société thermale. Nach Auffassung der Finanzverwaltung (Abschn. 1.3 Abs. 9 Nr. 2 i.V.m. Abschn. 25.1 Abs. 14 UStAE) gilt dies aber nur, wenn dem Kunden ein vertragliches Rücktrittsrecht zustand. War kein vertragliches Rücktrittsrecht vereinbart, soll nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Leistungsaustausch vorliegen (Bereithalten der Räume).
85 EuGH, Urteil v. 23.12.2015, C-250/14 – Air France-KLM.
• Der Kunde zahlt in Aussicht auf die Inanspruchnahme der Beförderungsleistung. Dass er dieses Recht verwirkelt, kann die Natur der vom Kunden gezahlten Gegenleistung nicht nachträglich ändern.

• Würde der Preis für den Flugschein nicht steuerbaren Schadensersatz darstellen, wäre dieser Schadensersatz höher als das ursprünglich vereinbarte Entgelt, da bei einem Leistungsaustausch Umsatzsteuer abgeführt werden müsste.

• Weil sich die Fluggesellschaft bei Nichterscheinen einen Weiterverkauf des freien Sitzplatzes vorbehält, kann nicht automatisch von einem entstandenen Schaden ausgegangen werden.

Risiko Steuerbarkeit: Schadensersatz

Leistungsaustausch bei verfallenen Vorauszahlungen

- Der Verkauf von Flugscheinen führt auch dann zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz, wenn die Käufer die Flugscheine nicht einlösen (z.B. weil nicht im Gültigkeitszeitraum genutzt oder verspätetes Erscheinen zum Einchecken), wenn die Fluggesellschaft dafür keine Erstattung vornehmen muss, EuGH, Urteil v. 23.12.2015, C-250/14 – Air France-KLM.

- Würde der gezahlte Preis nicht steuerbaren Schadensersatz darstellen, wäre dieser Schadensersatzleistung höher, als das ursprünglich vereinbarte Entgelt.

- Da ein Weiterverkauf der Plätze bei Nichterscheinen möglich ist, kann nicht grundsätzlich von einem entstandenen Schaden ausgegangen werden.

- Die Vorauszahlung muss sich aber auf eine konkrete Leistung beziehen (nicht lediglich Umtausch von Geld in eine andere Form eines Zahlungsmittels).

Hinweis

Dies entspricht im Ergebnis auch der bisher vom BFH86 vertretenen Rechtsauffassung, der festgestellt hatte, dass ein Unternehmer, der das vereinbarte Entgelt vereinnahmt, ohne die geschuldete Leistung zu erbringen, eine Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG nur vornehmen kann, wenn die Rückzahlung des Entgelts erfolgt. Dies gilt auch, wenn eine Fluggesellschaft bei nicht in Anspruch genommenen Flügen den Flugpreis nicht erstattet.

86 BFH, Urteil v. 15.09.2011, V R 36/09.
2 C Sale-and-lease-back

Der BFH\(^{87}\) hatte schon in 2006 zu besonderen Fällen der sale-and-lease-back-Geschäften Stellung genommen und für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung darauf abgestellt, ob zwischen einem Leasingnehmer und einem Leasinggeber die Verfügungsmacht verschafft wird. Dabei ist auf die wirtschaftliche Verschaffung der Verfügungsmacht abzustellen – diese muss nicht immer mit der bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübertragung übereinstimmen.

Der BFH\(^{87}\) hatte schon in 2006 zu besonderen Fällen der sale-and-lease-back-Geschäften Stellung genommen und für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung darauf abgestellt, ob zwischen einem Leasingnehmer und einem Leasinggeber die Verfügungsmacht verschafft wird. Dabei ist auf die wirtschaftliche Verschaffung der Verfügungsmacht abzustellen – diese muss nicht immer mit der bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübertragung übereinstimmen.

Nachdem die Finanzverwaltung bei der Überarbeitung der Umsatzsteuerrichtlinien 2008 nur am Rande auf diese Grundsätze eingegangen ist, wurde später in einem BMF-Schreiben\(^{88}\) ausführlicher auf die Rechtsfolgen eingegangen. Dabei ist immer auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen. Liegt danach keine wirtschaftliche Verschaffung der Verfügungsmacht vor, kommt der zivilrechtlichen Übertragung des Eigentums nur eine Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zu.

Hinweis
Eine Lieferung zwischen Leasinggeber und Leasingnehmer liegt dann vor, wenn aufgrund der vertraglichen Vereinbarungen der Leasinggegenstand ertragsteuerrechtlich dem Leasingnehmer zuzurechnen ist. Dies setzt aber voraus, dass der Leasinggeber zuvor die wirtschaftliche Verfügungsmacht an dem Gegenstand hatte.

\(^{87}\) BFH, Urteil v. 09.02.2006, V R 22/03.
Beispiel


Zwischen H und V liegen zu Beginn des Zwölfmonatszeitraums Lieferungen vor die steuerbar und steuerpflichtig sind. Am Ende des Zwölfmonatszeitraums liegt bei Rückgabe ebenfalls eine (Rück-)Lieferung vor, die steuerbar und steuerpflichtig ist. Es wird jeweils Verfügungsmacht über die Gegenstände verschafft.

Zwischen V und L liegt hingegen keine wirtschaftliche Verschaffung der Verfügungsmacht vor. Das Eigentum an den Geräten wird lediglich zivilrechtlich übertragen. Es liegt eine Kreditgewährung der L gegenüber der V vor.

Für die Praxis ist die Abgrenzung zwischen Lieferung (Übertragung der Verfügungsmacht) von erheblicher Bedeutung, da entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung auch die Rechnungen ausgestellt werden müssen.

Risiko Steuerbarkeit: sale-and-lease-back

sale-and-lease-back: die bisherige Entwicklung

- Geht das wirtschaftliche Eigentum auf den Leasinggeber über, liegt nach § 3 Abs. 1 UStG eine Lieferung vor und der Leasinggeber führt gegenüber dem Leasingnehmer eine sonstigen Leistung aus.

- Verbleibt das wirtschaftliche Eigentum bei dem Leasingnehmer, kommt der zivilrechtlichen Übertragung des Eigentums lediglich eine Sicherungsfunktion zu. Eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG wird in diesem Fall nicht ausgeführt. Es liegt lediglich eine Kreditgewährung vor.
Haben die Unternehmer für die Lieferung von Gegenständen sowie die Vermietung dieser Geräte Rechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ausgestellt, es liegt aber keine Verschaffung der Verfügungsmacht vor, weil das Eigentum nur zur zivilrechtlichen Besicherung übertragen wurde, so handelt es sich um einen unberechtigten Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG. Die ausgewiesene Umsatzsteuer wird von den Unternehmern geschuldet, kann aber von dem Abrechnungsempfänger grundsätzlich nicht als Vorsteuer abgezogen werden.


---

**Risiko Steuerbarkeit: sale-and-lease-back**

\[ \text{Zahlung Kaufpreis} \quad \text{Verkauf Systeme} \quad \text{Unternehmer (Leasingnehmer)} \]

\[ \text{Vermietung Systeme} \quad \text{Darlehensgewährung} \quad \text{Unternehmer (Leasinggeber)} \]

- Der Unternehmer (Leasingnehmer) entwickelte elektronische Informationssysteme. Da er die selbstentwickelten Systeme nicht bilanzieren konnte, verkaufte er die Systeme an den Leasinggeber und gewährte ihm ein Darlehen i.H.v. 2/3 des Nettokaufpreises.
- Der Leasinggeber zog die Vorsteuer aus dem Kauf der Systeme ab und unterwarf die erhaltenen Leasingraten der Umsatzsteuer. Die Finanzverwaltung verwehrte den Vorsteuerabzug aus dem Kauf und setzte Umsatzsteuer aus den Leasingraten nach § 14c Abs. 2 UStG fest.

- BMF, Schreiben v. 03.02.2017 hat Abschn. 3.5 Abs. 7 UStAE ergänzt.

---

\(^89\) BFH, Urteil v. 06.04.2016, V R 12/15.
Der Fall der Mitwirkung des Leasinggebers liegt dann vor, wenn die Anschaffung des Leasinggegenstands durch den Käufer und Leasinggeber überwiegend durch ein Darlehen des Verkäufers und Leasingnehmers finanziert wird.

Die Finanzverwaltung hat Abschn. 3.5 Abs. 7 UStAE um den Hinweis ergänzt, dass in den Fällen, in denen ein sale-and-lease-back-Geschäft maßgeblich darauf gerichtet ist, dem Verkäufer und Leasingnehmer eine vorteilhafte bilanzielle Gestaltung zu ermöglichen und dieser die Anschaffung des Leasinggegenstands durch den Käufer und Leasinggeber überwiegend mitfinanziert, der Vorgang keine Lieferung mit nachfolgender Rücküberlassung und auch keine steuerfreie Kreditgewährung darstellt, sondern eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung des Käufers und Leasinggebers vorliegt.

Keine Hinweise enthält das Schreiben dazu, wann eine „überwiegende Mitfinanzierung“ vorliegt. Dem Wortlaut „überwiegend“ folgend, müsste dies wohl bei einer über 50 % hinausgehenden Finanzierung anzunehmen sein.

90 BMF, Schreiben v. 03.02.2017.
3 Risiko der Internationalisierung

3 A Zum Ort der Lieferung

3 A 1 Grundsätze zum Ort der Lieferung

Führt ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland eine Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt aus, führt dies zu einem steuerbaren Umsatz, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Damit von einer „im Inland ausgeführten“ Leistung ausgegangen werden kann, muss nach den umsatzsteuerrechtlichen Regelungen geprüft werden, wo sich der Ort der Leistung befindet. Bei den Lieferungen ergibt sich dabei die folgende Prüfungsreihenfolge:

- Vorrangig sind nach § 3 Abs. 5a UStG die Sondervorschriften zur Feststellung des Orts der Lieferung zu prüfen. Dabei handelt es sich überwiegend um unionsrechtliche Vorschriften, wie die Verlagerung des Orts der Lieferung in das Bestimmungsland bei einer Lieferung an eine Person in einem anderen Mitgliedstaat, der keinen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern muss\(^91\) oder die Bestimmung des Orts der Lieferung, wenn die Lieferung in einem in der EU verkehrenden Beförderungsmittel ausgeführt wird\(^92\). Dazu gehören aber auch die Orte der unentgeltlichen Wertabgaben\(^93\) und die Lieferung von Gas oder Elektrizität über ein Leitungsnetz\(^94\).

\(^91\) Sog. Versandhandelslieferung, § 3c UStG.
\(^92\) Nach § 3e UStG ist in diesem Fall der Ort dort, wo das Beförderungsmittel gestartet ist.
\(^93\) § 3f UStG.
\(^94\) § 3g UStG.
Kommt es nicht zur Anwendung einer der vorrangigen Rechtsnormen zur Bestimmung des Orts der Lieferung, muss nach den Grundregelungen unterschieden werden, ob es sich um eine Beförderungs- oder Versendungsolieferung auf der einen Seite oder um eine ruhende Lieferung auf der anderen Seite handelt. Eine Beförderungs- oder Versendungsolieferung ist dort ausgeführt, wo die Warenbewegung beginnt bzw. wo die Ware dem Beauftragten übergeben wird. Bei einer ruhenden Lieferung ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Wird bei einer Lieferung der Gegenstand ausschließlich im Inland bewegt, ist es in der Praxis für die Feststellung des Orts der Lieferung ohne Relevanz, nach welcher Rechtsvorschrift sich der Ort der Lieferung bestimmt und wo sich dann genau der Ort der Lieferung befindet. Wenn aber der Gegenstand über eine Grenze bewegt wird, ist die zutreffende Bestimmung des Orts der Lieferung notwendig für die zutreffende Umsatzsteuerrechtliche Prüfung.

3 A 2 Lieferung bei Freigabeerklärung

Besondere Probleme ergeben sich bei Lieferungen und der Bestimmung des Orts der Lieferung, wenn der Gegenstand als solcher schon transportiert wird, aber eventuell der Abnehmer noch nicht feststeht. Dabei muss darin unterschieden werden, ob der tatsächliche Abnehmer noch nicht feststeht oder ob er sich noch nicht aus den Transportpapieren ergibt.


Im Zusammenhang mit einer Lieferung in ein Zwischenlager, aus dem heraus dem feststehenden Abnehmer dann nach Freigabeerklärung des liefernden Unternehmers die Ware ausgehändigt wurde, hatte der BFH dann festgestellt, dass sich der Abnehmer bei einer Versendungsolieferung nicht schon zwingend aus den Frachtupapieren ergeben muss.

**Hinweis**

Für die Annahme einer Versendungsolieferung und der Bestimmung des Orts der Lieferung mit dem Übergabeort an den Beauftragten, muss es ausreichen, wenn sich aus den unstreitigen Umständen, insbesondere aus Unterlagen leicht und einwandfrei ableiten lässt, dass der Abnehmer zum maßgeblichen Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten festgestanden hat.

---

95 § 3 Abs. 6 UStG.
96 § 3 Abs. 7 UStG.
97 BFH, Urteil v. 10.11.1966, V 73/64.
3 A 3  Lieferung über ein Konsignationslager

Hinweis
Das Konsignationslager ist ein Warenlager eines Lieferanten oder Dienstleisters, welches sich in der Nähe des Kunden (Abnehmers) befindet. Die Ware verbleibt solange im Eigentum des Lieferanten, bis der Kunde sie aus dem Lager entnimmt. Erst zum Zeitpunkt der Entnahme findet eine Lieferung als Grundlage der Rechnungsstellung statt. Siehe auch: Konsignation. Rechtlich handelt es sich in Deutschland beim Konsignationslagervertrag um einen Lagervertrag nach § 467 HGB mit kaufrechtlichen Elementen.\(^\text{100}\)

Besonders problematisch ist die Bestimmung des Orts der Lieferung, wenn der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat gelangt, aber der Gegenstand noch nicht unmittelbar dem Leistungsempfänger übergeben wird. Bei einer solchen Lieferung über ein Zwischenlager (Konsignationslager) kann sich entweder sofort eine Lieferung an den Abnehmer ergeben oder erst einmal ein i.g. Verbringen\(^\text{101}\) mit einer sich daran anschließenden Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat vorliegen.

\(^{100}\) Definition nach Wikipedia.

\(^{101}\) Es liegt im Ausgangsmitgliedstaat eine Lieferung nach § 3 Abs. 1a USIG vor, die aber nach § 6a Abs. 2 USIG steuerfrei ist. Im Bestimmungsmitgliedstaat ergibt sich ein i.g. Erwerb nach § 1a Abs. 2 USIG.
Nach Auffassung der Finanzverwaltung\textsuperscript{102} bleibt bei einem Zwischenlager (Konsignationslager) der Lieferer (Konsignant) zivilrechtlicher Eigentümer der im Lager befindlichen Ware. Erst wenn der Abnehmer (Konsignatar) die Ware entnimmt, geht das Eigentum an dieser vom Konsignanten auf den Konsignatar über. Damit waren aus Sicht der Finanzverwaltung die folgenden Ergebnisse möglich:

- Liefert ein im Drittlands- oder Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren aus dem Drittland oder dem Gemeinschaftsgebiet in ein von ihm in Deutschland unterhaltenes Konsignationslager, aus dem der inländische Abnehmer Waren bei Bedarf entnimmt, verschafft er grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Warenentnahme aus dem Konsignationslager die Verwirklichungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG an den Abnehmer. Gleichzeitig verwirklicht er eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung.

- Verbringt ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer Waren in sein in Deutschland belegenes Konsignationslager, verwirklicht er in Deutschland einen i.g. Erwerb nach § 1a Abs. 2 Satz 1 UStG. Im Zeitpunkt der Entnahme durch den Leistungsempfänger aus dem Konsignationslager bewirkt der Unternehmer wiederum eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Dies hat zur Folge, dass der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer verpflichtet ist, sich in Deutschland für umsatzsteuerliche Zwecke registrieren zu lassen.

Nachdem aber schon das Hessische FG\textsuperscript{103} zu dem Ergebnis gekommen war, dass Lieferungen eines spanischen Unternehmers in ein deutsches Konsignationslager nicht erst bei der Entnahme aus dem Lager der Umsatzsteuer unterläufen, sofern bei der Einlieferung der Abnehmer bereits verbindlich feststehe, hat der BFH\textsuperscript{104} im Revisionsverfahren diese Rechtsauffassung bestätigt und sich gegen die recht undifferenzierte Sichtweise der Finanzverwaltung in Abschn. 1a.2 Abs. 6 Satz 1 UStAE gewandt. Darüber hinaus hat der BFH\textsuperscript{105} aber in einer weiteren Entscheidung deutlich gemacht, dass eine Lieferung erst im Konsignationslager ausgeführt sein kann, wenn entweder der Abnehmer noch nicht feststeht oder es noch nicht feststeht, ob der Gegenstand überhaupt von dem Käufer erworben wird (fehlende Abnahmeverpflichtung)

\textit{Hinweis}

Der BFH hat in seinen Entscheidungen eindeutig festgestellt, dass eine Beförderungs- oder Versendungsentscheidung im Ausgangsmitgliedstaat nur dann vorliegen kann, wenn der Abnehmer schon bei Beginn der Beförderung oder Versendung feststeht und er den Gegenstand auch verbindlich abnimmt. Liegt dies vor, steht es aber einer Beförderungs- oder Versendungsentscheidung nicht entgegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Beförderung oder Versendung für kurze Zeit in einem Auslagerungslager gelagert wird.

\textsuperscript{102} OFFD Frankfurt/Main, Verfügung v. 15.12.2015.
\textsuperscript{103} Hessisches Finanzgericht, Urteil v. 25.08.2015, Az. 1 K 2519/10. Vergleichbar auch FG Düsseldorf, Urteil v. 06.11.2015, 1 K 1983/13 U.
\textsuperscript{104} BFH, Urteil v. 20.10.2015, V R 31/15.
\textsuperscript{105} BFH, Urteil v. 16.11.2016, V R 1/16.
Risiko der Internationalisierung: Ort der Lieferung

Problem: Lieferung über ein Konsignationslager

Unternehmer aus Deutschland (U₁, DE) ➔ Transport ➔ Konsignationslager (bei U₂, DK) ➔ potentieller Käufer (U₂, DK)

• Der Transport der Ware in das Konsignationslager bei U₂, DK kann sein:
  1. Ein i.G. Verbringen nach § 3 Abs. 1a und § 1a Abs. 2 UStG. In diesem Fall muss sich U₁, DE im Bestimmungsland (DK) umsatzsteuerrechtlich registrieren lassen; U₁, DE hat in DK einen steuerbaren und steuerpflichtigen i.G. Erwerb und anschließend eine in DK steuerbare Lieferung.
  2. Von Beginn an eine i.G. Lieferung nach § 3 Abs. 1 und § 6a UStG. U₂, DK hat im Bestimmungsland (DK) einen i.G. Erwerb zu besteuern.

  • Steht der Abnehmer noch nicht fest (z.B. mehrere Abnehmer können zugreifen oder noch keine feste Zusage zur Abnahme), ist die Lieferung erst am Bestimmungsort ausgeführt, BFH, Urteil v. 16.11.2016, V R 1/16 (Variante 1).

Tipp

Entgegen der MwStSystRL haben einige Mitgliedstaaten die Besteuerung der Lagergeschäfte vereinfacht. Die von der MwStSystRL abweichende Regelung besteht darin, dass diese Mitgliedstaaten bei der Warenverlagerung in ein Konsignationslager nicht von einem innergemeinschaftlichen Verbringen in das Lager ausgehen, sondern von einer innergemeinschaftlichen Lieferung im Zeitpunkt der Entnahme aus dem Lager an den dortigen Abnehmer.


106 Gem. OFD Frankfurt/Main, Verfügung v. 15.12.2015. In dieser Verfügung sind auch die Vereinfachungsregelungen der einzelnen Mitgliedstaaten dargestellt.

3 B Innergemeinschaftliche Lieferungen

3 B 1 Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung

Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen

die Grundkonzeption

Europäische Union

Staat 1

Warenbewegung

Staat 2

USt

Grundsätzlich gilt das Bestimmungslandprinzip: Eine Umsatzsteuer soll dort entstehen, wo die Ware ge- oder verbraucht wird

Umsetzung bei Lieferungen an Unternehmer durch Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs im Bestimmungsland (Staat 2)

In Staat 1 ist die Lieferung steuerbar aber als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 UStG. Der liefernde Unternehmer muss die notwendigen Nachweise führen, damit seine Lieferung steuerfrei behandelt werden kann.

In Staat 2 führt der Vorgang zu einem steuerbaren innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3d Satz 1 UStG. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist im Regelfall auch nicht nach § 4b UStG steuerbefreit.

Wenn bei einer Lieferung ein Gegenstand von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt, kann eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen.
Die Steuerfreiheit setzt nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a UStG bestimmte Tatbestände sowie entsprechende Buch- und Belegnachweise voraus.

Die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung setzt zwingend voraus, dass der Leistungsempfänger in dem Bestimmungsland einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss. Ohne diese Voraussetzung (insbesondere nachgewiesen durch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers) kann eine Steuerbefreiung nicht gewährt werden.

### 3 B 2 Zusammenhang zwischen Lieferung und Erwerb

<table>
<thead>
<tr>
<th>Ursprungsland</th>
<th>Bestimmungsland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Wer handelt</td>
<td>Lieferer</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuertatbestand</td>
<td>Lieferung</td>
</tr>
<tr>
<td>Ort des Umsatzes</td>
<td>Beginn der Warenbewegung, § 3 Abs. 6 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerbarkeit</td>
<td>ja, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerpflicht</td>
<td>nein, steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung wenn alle Nachweise geführt werden, § 6a UStG.</td>
</tr>
<tr>
<td>Bemessungsgrundlage</td>
<td>alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, § 10 Abs. 1 UStG.</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuersatz</td>
<td>entfällt, da steuerfrei</td>
</tr>
<tr>
<td>Anmeldung</td>
<td>separate Erfassung in der Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18b UStG sowie Erfassung in der Zusammenfassenden Meldung, § 18a UStG</td>
</tr>
<tr>
<td>Vorsteuerabzug</td>
<td>entfällt</td>
</tr>
</tbody>
</table>

### 3 B 3 Voraussetzungen nach § 6a Abs. 1 UStG

Nach § 6a Abs. 1 UStG ist die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung nur unter den folgenden Voraussetzungen gegeben:

- Der Gegenstand gelangt tatsächlich von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Dabei ist es unerheblich, ob der Lieferer oder der Abnehmer den Gegenstand befördert oder versendet.

- Der Abnehmer muss entweder
  
a) ein Unternehmer sein, der den Gegenstand der Lieferung für sein Unternehmen erworben
hat oder
b) eine juristische Person sein, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand der Lieferung nicht für ihr Unternehmen erworben hat oder
c) bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs auch jeder andere Erwerber.

- Der Erwerb des Gegenstands unterliegt beim Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat den Vorschriften der Umsatzbesteuerung.

### Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen

#### Voraussetzungen der Steuerbefreiung

<table>
<thead>
<tr>
<th>Deutschland</th>
<th>Dänemark</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>UNE</strong></td>
<td><strong>UDK</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Innergemeinschaftliche Lieferung, § 6a Abs. 1 UStG:
- Gegenstand gelangt in einen anderen Mitgliedstaat, § 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- Leistungsempfänger ist ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht, § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG.
  - Nachweis erfolgt regelmäßig durch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers.
- Der Erwerber besteuert (regelmäßig im Bestimmungsland) einen innergemeinschaftlichen Erwerb, § 6a Abs. 1 Nr. 3 UStG.
  - Nachweis erfolgt regelmäßig durch die USt-IdNr. des Leistungsempfängers.

#### Tipp
Damit eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, müssen alle drei Voraussetzungen erfüllt sein.

#### Hinweis
Der Gegenstand der Lieferung kann aber, bevor er in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt, noch von einem Beauftragten be- oder verarbeitet werden.

Die Voraussetzungen für die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung müssen insbesondere durch die Aufzeichnung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers nachgewiesen werden.

Ein besonderes Augenmerk bei der innergemeinschaftlichen Lieferung ist auf die USt-IdNr. des Leistungsempfängers zu richten. Grundsätzlich gilt: Ohne zutreffende USt-IdNr. des Leistungsempfängers keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung. Dabei muss die USt-IdNr. schon zum Zeitpunkt
der Lieferung dem liefernden Unternehmer vorliegen. Nicht erforderlich ist, dass die USt-IdNr. aus dem Land stammt, in das der Gegenstand dann auch tatsächlich gelangt.

Von dem Grundsatz, dass immer eine USt-IdNr. vorliegen muss, gibt es nur eine gesetzliche Ausnahme: Bei der Fahrzeuglieferung eines neuen Fahrzeugs ist die Steuerfreiheit auch ohne eine USt-IdNr. des Abnehmers gegeben.

3 B 4 Der Vertrauensschutz im Unionsrecht

a) Stellung des leistenden Unternehmers

Der leistende Unternehmer muss eine in Deutschland entstehende Umsatzsteuer als Steuerschuldner bei seinem Finanzamt anmelden, wenn nicht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Nach den Grundprinzipien des Umsatzsteuerrechts soll aber nicht der leistende Unternehmer sondern der Leistungsempfänger wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet werden. Dabei muss beachtet werden, dass der leistende Unternehmer als Steuereinnehmer für Rechnung des Staats und im Interesse der Staatskasse fungiert\(^\text{107}\).

\[\text{Hinweis}\]

Es wäre aber im Ergebnis offenkundig unverhältnismäßig, es einem Unternehmer anzulasten, wenn Dritte, auf die der leistende Unternehmer keinen Einfluss hat, Steuern hinterziehen und somit dem Staat Steuereinnahmen entgehen.

b) Voraussetzungen für den Vertrauensschutz aus dem Unionsrecht

Der EuGH hat sich in den letzten Jahren in verschiedenen Fällen mit den Grundregeln eines Vertrauensschutzes auseinander gesetzt. Trotz unterschiedlicher Sachverhalte hat er in seiner Rechtsprechung allgemeine Grundsätze herausgearbeitet, die den Rahmen des Unionsrechts für Vertrauensschutzmaßnahmen abstecken:

1. Es ist ein anerkanntes Ziel des Unionsrechts, Maßnahmen zur Bekämpfung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen oder etwaiger Missbräuche zu ergreifen\(^\text{108}\).

2. Es ist ein legitimes Recht der Mitgliedstaaten, dass sie Maßnahmen ergreifen, die Ansprüche ihrer Staatskasse möglichst wirksam zu schützen. Die Mitgliedstaaten dürfen dabei aber nicht über das Maß hinausgehen, was hierzu erforderlich ist\(^\text{109}\).


4. Die Mitgliedstaaten müssen bei ihren Maßnahmen auch den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Sie müssen sich dabei solcher Mittel bedienen, die es zwar erlauben, die innerstaatlichen Ziele wirksam zu erreichen, die eingesetzten Mittel dürfen jedoch die Ziele und Grundsätze des Unionsrechts möglichst wenig beeinträchtigen\(^\text{111}\).

---


\(^\text{109}\) EuGH, Urteil v. 11.05.2006, C-384/04 - Federation of Technological Industries.

\(^\text{110}\) EuGH, Urteil v. 27.09.2007, C-409/04 – Teleos.

5. Es verstößt nicht gegen das Unionsrecht, wenn vom Unternehmer gefordert wird, dass er alle Maßnahmen ergreift, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass der von ihm getätigte Umsatz nicht zu seiner Beteiligung an einer Steuerhinterziehung führt\textsuperscript{112}.

6. Die Finanzverwaltung ist nicht verpflichtet, Untersuchungen anzustellen, um die Absichten der an einem Umsatzgeschäft beteiligten Unternehmer zu ermitteln\textsuperscript{113}.

7. Hat ein Unternehmer wissentlich die Identität eines Vertragspartners verschleiert und damit dazu beigetragen, die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs in einem anderen Mitgliedstaat zu verhindern, kann dem leistenden Unternehmer die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung versagt werden\textsuperscript{114}. Mit diesem Urteil dürfte abschließend geklärt sein, dass sich für den nicht gutgläubigen Unternehmer, der wusste oder hätte wissen müssen, dass sich aus dem gesamten Umsatzgeschäft eine Steuerhinterziehung oder ein Steuermisserbrauch ergibt, grundsätzlich keine umsatzsteuerliche Begünstigung ergeben kann. Bei sachgerechter Anwendung kann sich aus diesem Grundsatz aber nur eine Versagung von Begünstigungsregelungen ergeben, wenn die Mitwirkung des Steuerpflichtigen an einer Hinterziehung oder einem Missbrauch nachgewiesen ist.

\begin{itemize}
\item \textbf{Tipp}
\end{itemize}
Aus den dargestellten Grundsätzen wird deutlich, wie vielschichtig die Frage eines Vertrauensschutzes im Unionsrecht sein kann – vor allem auch deshalb, weil es an exakten unionsrechtlichen Vorgaben in der MwStSystRL fehlt.

c) Möglichkeiten eines Vertrauensschutzes in Deutschland

Das deutsche UStG enthält einen Vertrauensschutztatbestand nur in § 6a Abs. 4 UStG. Danach kann eine Lieferung gleichwohl als steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung angesehen werden, wenn die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung auf unrichtigen Angaben des Leistungsempfängers beruht und der leistende Unternehmer die Unrichtigkeit der Angaben auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns nicht erkennen konnte. Durch die Rechtsprechung des BFH\textsuperscript{115} wurde schon frühzeitig geklärt, dass ein Vertrauensschutz auf eine mitgeteilte USt-IdNr. des Leistungsempfängers nicht aus § 6a Abs. 4 UStG abgeleitet werden kann. Damit reduziert sich die Anwendung dieser Regelung in der Praxis auf die eher seltenen Fälle, in denen der Erwerber zwar mit einer zutreffenden USt-IdNr. auftritt, den Gegenstand aber entgegen der Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG nicht für sein Unternehmen erworben hat oder wenn der Erwerber bei einer Abholung entgegen seiner schriftlichen Versicherung den Gegenstand der Lieferung nicht zu dem Bestimmungsort in einem anderen Mitgliedstaat verbracht hat.

Selbst wenn einer dieser seltenen Fälle vorliegen sollte, muss der Unternehmer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns gehandelt haben. Ob der Unternehmer dieses beachtet hat, kann immer im jeweiligen Einzelfall festgestellt werden. Der BFH hat hierzu festgestellt, dass es grundsätzlich dazu keine allgemeinen und abstrakten Erörterungen geben kann, da immer die Umstände des Einzelfalls – gegebenenfalls nach einer entsprechenden Beweisaufnahme – zur Würdigung heranzuziehen sind\textsuperscript{116}. Das unionsrechtliche Ziel, der Steuerhinterziehung vorzubeugen, rechtfertigt dabei mitunter hohe Anforderungen an die Verpflichtungen der Unternehmer\textsuperscript{117}. Dabei hängt der Umfang der Ver-

\textsuperscript{112} EuGH, Urteil v. 06.07.2006, C-440/04 - Recolta Recycling.
\textsuperscript{113} EuGH, Urteil v. 06.04.1995, C-4/94 - BLP Group plc.
\textsuperscript{114} EuGH, Urteil v. 07.12.2010, C-285/09 – „R“.
\textsuperscript{115} Vgl. dazu schon BFH, Urteil v. 02.04.1997, V B 159/96.
\textsuperscript{116} BFH, Urteil v. 28.09.2009, XI B 103/08.
\textsuperscript{117} EuGH, Urteil v. 21.02.2008, C-271/06 - Netto Supermarkt.
pflichtungen auch immer vom Einzelfall ab. So ist z.B. davon auszugehen, dass bei der Abwicklung von Bargeschäften besonders hohe Anforderungen an die Sorgfalt des Unternehmers zu stellen sind.

Bei Klärung der Frage, ob im Billigkeitsverfahren die Gewährung der Steuerbefreiung geboten ist, sind die Grundregelungen des § 163 AO (abweichende Festsetzung von Steuern) und § 227 AO (Erlass von Steuern) zu berücksichtigen. Die Entscheidung über die abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen ist mit der Steuerfestsetzung zu verbinden\textsuperscript{118}.

\begin{table}[h]
\centering
\begin{tabular}{|c|c|}
\hline
\textbf{Nachweismöglichkeiten und Vertrauensschutz} & \textbf{Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen} \\
\hline
\hline
- Der leistende Unternehmer muss die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 UStG buch- und belegmäßig nachweisen. Wenn der Unternehmer alles das getan hat, was ein ordentlicher und gewissenhafter Unternehmer zu tun hat, besteht ein Vertrauensschutz. Die Grundsätze sind vom BMF in Abschn. 6a.1 bis 6a.8 UStAE aufgenommen worden. & • Erster Problemkreis ist der Nachweis der Unternehmereigenschaft und der Besteuerung im Bestimmungsland, § 6a Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 3 UStG. \\
\hline
- Ein Vertrauensschutz kann sich aber nur dann ergeben, wenn alle Buch- und Belegnachweise erfüllt sind. & • Zweiter Problemkreis ist der Nachweis des tatsächlichen (physikalischen) Gelangens des Gegenstands in einen anderen Mitgliedstaat, § 6a Abs. 1 Nr. 1 UStG. \\
\hline
\hline
\end{tabular}
\end{table}

Die Finanzverwaltung hatte lange Zeit zu Vertrauensschutzmöglichkeiten im Umsatzsteuerrecht geschwiegen und erst in einem BMF-Schreiben vom 06.01.2009 neben einer ausführlichen Darstellung der Voraussetzungen der innergemeinschaftlichen Lieferung auch den Vertrauensschutzstatbestand in diesen Fällen aufgegriffen. Da sich der BFH\textsuperscript{119} zu Einzelheiten der Voraussetzungen innergemeinschaftlicher Lieferungen schon kurz nach Veröffentlichung des BMF-Schreibens anders positionierte, musste die Finanzverwaltung ihre Rechtsauffassung mit Schreiben v. 05.05.2010 teilweise revidieren. Mittlerweile sind die entsprechenden Verwaltungsanweisungen in dem Abschn. 6a.8 UStAE eingegangen.

Neben den über § 6a Abs. 4 UStG geregelten Fällen des Vertrauensschutzes gehört nach Auffassung der Finanzverwaltung die Erfüllung der Beleg- und Buchnachweise zu den Sorgfaltspflichten eines ordentlichen Kaufmanns. Der vom nationalen Gesetzgeber geforderte strenge Beleg- und Buchnachweis als Voraussetzung für die Steuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung ist mit dem Unionsrecht vereinbar\textsuperscript{120}. Ein Anspruch auf Vertrauensschutz – und damit die Möglichkeit der niedrigeren

\textsuperscript{118} BFH, Urteil v. 30.07.2008, V R 7/03.
\textsuperscript{119} BFH, Urteil v. 12.05.2009, V R 65/06.
\textsuperscript{120} BFH, Urteil v. 06.12.2007, V R 59/03.
Liegen die Voraussetzungen für eine innergemeinschaftliche Lieferung (oder eine Ausfuhrlieferung) objektiv nicht vor, kann diese Lieferung trotzdem steuerfrei sein, wenn der leistende Unternehmer vom Vertragspartner getäuscht worden ist oder wenn nachträglich Voraussetzungen entfallen. Dieses könnte beispielsweise, in den folgenden Fällen vorliegen:

- Eine beim Bundeszentralamt für Steuern verifizierte USt-IdNr. des Leistungsempfängers wurde von dem die IdNr. erteilenden Mitgliedstaat nachträglich für ungültig erklärt,
- der Nachweis des Gelingens des Gegenstands in den anderen Mitgliedstaat wird vom Leistungsempfänger durch einen gefälschten Frachtbrief geführt, dessen Fälschung zunächst nicht erkennbar war,
- der Nachweis einer Ausfuhrlieferung wird durch den Leistungsempfänger anhand von gefälschten Ausfuhrdokumenten erbracht, deren Fälschung für den liefernden Unternehmer nicht erkennbar war.

Liegen unklare Sachverhalte vor oder macht der Unternehmer widersprüchliche Aussagen, kann grundsätzlich kein Vertrauensschutz gewährt werden. Ein Vertrauensschutz kann sich nur dann ergeben, wenn festgestellt ist, dass der Unternehmer von seinem Vertragspartner getäuscht worden ist, Abschn. 6a.8 Abs. 8 UStAE.

**e) Neue Entwicklungen aus der Rechtsprechung des EuGH**

Der BFH hat die Grundsätze aus der Rechtsprechung des EuGH zwar im Wesentlichen übernommen, ist aber (teilweise) über die Anforderungen hinausgegangen. Die allgemeinen Grundsätze ergeben sich – zusammengefasst – wie folgt:\(^{121}\):

- Der Unternehmer kann die Steuerfreiheit für die innergemeinschaftliche Lieferung in Anspruch nehmen, wenn er die Nachweispflichten erfüllt.
- Kommt der Unternehmer den Nachweispflichten nicht oder nur unvollständig nach, sind die Nachweissangaben unzutreffend oder bestehen zumindest berechtigte Zweifel an der inhaltlichen Richtigkeit der Angaben, die der Unternehmer nicht ausräumt, ist von der Steuerpflicht der Lieferung auszugehen. Trotz derartiger Mängel ist die Lieferung aber steuerfrei, wenn objektiv zweifelsfrei feststeht, dass die Voraussetzungen der Steuerfreiheit erfüllt sind.
- Hat der Unternehmer die Nachweispflichten ihrer Art nach vollständig erfüllt, kommt Vertrauensschutz in Betracht. Dass die Angaben unrichtig sind, ist ohne Bedeutung, wenn er das bei Anwendung der erforderlichen Sorgfalt nicht erkennen konnte.

\(^{121}\) Z.B. BFH, Urteil v. 25.04.2013, V R 28/11.
Aus der Rechtsprechung könnten sich jetzt aber neue Aspekte ergeben, die zumindest in einzelnen Fällen zu einem Vertrauensschutz für den leistenden Unternehmer führen kann, wo dies bisher national noch nicht so angewendet wurde. Der EuGH\textsuperscript{122} hatte Folgendes festgestellt:

- Art. 138 Abs. 1 und Art. 139 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL sind dahin auszulegen, dass es ihnen unter Umständen wie denen des Ausgangsverfahrens zuwiderläuft, dass die Steuerbehörde eines Mitgliedstaats das Recht auf eine Mehrwertsteuerbefreiung aufgrund einer innergemeinschaftlichen Lieferung mit der Begründung versagt, dass der Erwerber nicht in einem anderen Mitgliedstaat für die Zwecke der Mehrwertsteuer erfasst gewesen sei und dass der Lieferant weder die Echtheit der Unterschrift auf den Dokumenten, die er seiner Erklärung beigefügt habe, noch die Bevollmächtigung der Person nachgewiesen habe, die diese Dokumente im Namen des Erwerbers unterzeichnet habe, obwohl die zum Beleg des Rechts auf Steuerbefreiung vom Lieferanten seiner Erklärung beigefügten Nachweise der vom nationalen Recht festgelegten Liste der der Steuerbehörde vorzulegenden Dokumente entsprechen und zunächst von dieser als Nachweise akzeptiert wurden, was vom vorliegenden Gericht zu prüfen sein wird.

- Art. 138 Abs. 1 MwStSystRL ist dahin auszulegen, dass ihm eine unmittelbare Wirkung zukommt, so dass sich Steuerpflichtige vor den nationalen Gerichten gegenüber dem Staat auf diese Bestimmung berufen können, um eine Mehrwertsteuerbefreiung für eine innergemeinschaftliche Lieferung zu erlangen.

\begin{center}
\textbf{Hinweis}
\end{center}

In den Fällen, in denen der leistende Unternehmer die nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV notwendigen Buch- und Belegnachweise führen kann, sollten nachträglich vorgebrachte Zweifel an dem Vorliegen der Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Lieferung nicht akzeptiert werden.

3 B 5   \textbf{Zur Verwendung der USt-IdNr.}

Auch zur Verwendung und Wirkung der USt-IdNr. hat sich der EuGH in der letzten Zeit geäußert. Dabei haben sich die folgenden Erkenntnisse ergeben:

- die nachträgliche und rückwirkende Löschung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers rechtswidrig ist, die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen\textsuperscript{123}. Der leistende Unternehmer kann sich auf die Steuerfreiheit der innergemeinschaftliche Lieferung berufen, wenn die USt-IdNr. des Leistungsempfängers im Moment der Lieferung gültig war.

- Das Unionsrecht verwehrt es den Mitgliedstaaten nicht, die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung von der USt-IdNr. des Erwerbers abhängig zu machen\textsuperscript{124}. Die Steuerbefreiung darf aber nicht allein wegen des Fehlens der USt-IdNr. versagt werden, wenn der Lieferer redlicherweise und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, und er diese USt-IdNr. nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

\textsuperscript{122} EuGH, Urteil v. 09.10.2014, C-492/13 – Traum EOOD.
\textsuperscript{123} EuGH, Urteil v. 06.09.2012, C-273/11 – Mecsek-Gabona Kft.
\textsuperscript{124} EuGH, Urteil v. 27.09.2012, C-587/10 – Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH.
Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen

EuGH zur Rolle der USt-IdNr.

- Nachträgliche und rückwirkende Löschung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers rechtfertigt es nicht, die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung zu versagen, EuGH, Urteil v. 06.09.2012, C-273/11 – Mecsek-Gabona Kft.

- Umstritten war in einem Verfahren, ob die Vorlage der USt-IdNr. des Leistungsempfängers zwingende Voraussetzung für die Gewährung der Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung ist.

![Diagramm](image)

- Atlantic gab auf Anfrage von VSTR die (zutreffende) USt-IdNr. des Käufers aus Finnland an, VSTR lieferte an Atlantic steuerfrei.

Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen

die Lösung des EuGH zur USt-IdNr.


- ABER: Die Steuerbefreiung darf nicht alleine wegen des Fehlens der USt-IdNr. versagt werden, wenn der Lieferer redlicherweise und nachdem er alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergriffen hat, diese USt-IdNr. nicht mitteilen kann und er außerdem Angaben macht, die hinreichend belegen können, dass der Erwerber ein Steuerpflichtiger ist, der bei dem betreffenden Vorgang als solcher gehandelt hat.

- Die Unternehmereigenschaft des Käufers (Atlantic) hängt ausschließlich von dessen wirtschaftlicher Tätigkeit ab, irrelevant ist, dass Atlantic aus dem Drittlandsgebiet kommt.
Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliche Lieferungen

<table>
<thead>
<tr>
<th>was sind die Konsequenzen?</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Die Steuerfreiheit sollte (muss !) weiterhin durch die (qualifiziert bestätigte) USt-IdNr. des Erwerbers nachgewiesen werden.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Sollte die USt-IdNr. nicht vorgewiesen werden können, kann der Lieferer auch durch andere Unterlagen die Unternehmergeinschaft des Käufers nachweisen (wird aber die Ausnahme bleiben!).</td>
</tr>
</tbody>
</table>

• In den Folgeentscheidungen (BFH, Urteil v. 28.05.2013, XI R 11/09; Sächsisches FG, Urteil v. 12.03.2014, 2 K 1127/13) haben sich auch keine wesentlichen, auf andere Fälle übertragbaren Aussagen ergeben.
  - Die Annahme einer i.g. Lieferung (steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) kann nur der absolute Ausnahmefall sein.
  - Es gibt keine abschließende Feststellung, wann der leistende Unternehmer „alle ihm zumutbaren Maßnahmen“ ergriffen hat und wann er „redlicherweise“ gehandelt hat.

Tipp

Dennoch sollte weiterhin darauf geachtet werden, dass der leistende Unternehmer den Nachweis für die Steuerbefreiung durch die qualifizierte Bestätigung (durch das BZSt) führt. Nur in (seltenen) Ausnahmefällen – wenn die USt-IdNr. nicht vorgelegt werden kann – kann aus anderen Unterlagen nachgewiesen werden, dass der Leistungsempfänger als Unternehmer für sein Unternehmen handelt und deshalb in einen anderen Mitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern hat.

Der BFH\textsuperscript{125} sieht aber offensichtlich die Grenzen des Vertrauensschutzes enger, als dies vom EuGH vorgegeben ist. Ohne die in der UStDV normierten Nachweise über das Vorliegen der buch- und belegmäßigen Voraussetzungen für die innergemeinschaftliche Lieferung sieht er keine Anwendung des § 6a UStG. So hat er entschieden, dass der Unternehmer den ihm obliegenden sicheren Nachweis der materiellen Tatbestandsmerkmale einer innergemeinschaftlichen Lieferung auch jenseits der formellen Voraussetzungen gem. § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. §§ 17a ff. UStDV nicht in anderer Weise als durch Belege und Aufzeichnungen führen kann. Damit sind im Ergebnis die Vorgaben des UStDV weiter zementiert worden und die Möglichkeiten (z.B. durch Zeugenumweis) die Nachweise für eine innergemeinschaftliche Lieferung zu führen, weiter eingeschränkt worden.

\textsuperscript{125} BFH, Urteil v. 19.03.2015, V R 14/14.
3 C Innergemeinschaftliches Verbringen

3 C 1 Innergemeinschaftliches Verbringen als Steuertatbestand

Um eine Warenbewegung zwischen zwei Mitgliedstaaten der Europäischen Union auch dann umsatzsteuerlich zu erfassen, wenn der Gegenstand nicht im Rahmen einer entgeltlichen Lieferung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt, wurde der Tatbestand des innergemeinschaftlichen Verbringens geschaffen.

■ Tipp

Ein innergemeinschaftliches Verbringen findet immer nur innerhalb eines einheitlichen Unternehmens statt.

Soweit ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union einen Gegenstand zu seiner eigenen Verfügung in einen anderen Mitgliedstaat verbringt, führt diese Warenbewegung zu zwei eigenständigen Umsätzen:

- Im Ursprungsmitgliedstaat gilt dieses Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG als eine Lieferung gegen Entgelt. Der Unternehmer gilt in diesem Land als Lieferer. Unter den Voraussetzungen des § 6a Abs. 2 UStG ist diese Lieferung eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung.

- Im Bestimmungsmitgliedstaat gilt dieses Verbringen als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt, § 1a Abs. 2 UStG. Der Unternehmer gilt in diesem Land als Erwerber. Die entstehende Erwerbsteuer kann er unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abziehen.
Das innergemeinschaftliche Verbringen muss – wie eine innergemeinschaftliche Lieferung und ein innergemeinschaftlicher Erwerb – aufgezeichnet und gegenüber der Finanzverwaltung gemeldet werden.

Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliches Verbringen

### i.g. Verbringen / der Lieferer

<table>
<thead>
<tr>
<th>Inland (DE)</th>
<th>übriges Gemeinschaftsgebiet (DK)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Unternehmer in DE</td>
<td>i.g. Verbringen</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 Abs. 1a UStG – gilt als Lieferung gegen Entgelt
- § 3 Abs. 6 UStG – Ort in DE = steuerbare Lieferung
- § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG – Bemessungsgrundlage: AHK / Selbstkosten
- § 14a Abs. 3 UStG – besondere Rechnung (sog. pro forma Rechnung)
- § 18a UStG – Anmeldung in der Zusammenfassenden Meldung
- § 18b UStG – gesonderte Anmeldung in USt-VA

Die Rechtsfolgen des innergemeinschaftlichen Verbringens können aus der folgenden Übersicht entnommen werden:

<table>
<thead>
<tr>
<th>Leistungstatbestand</th>
<th>im Ursprungsmitgliedstaat</th>
<th>im Bestimmungsmitgliedstaat</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>§ 3 Abs. 1a UStG, gilt als Lieferung gegen Entgelt</td>
<td>§ 1a Abs. 2 UStG, gilt als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ort des Umsatzes</td>
<td>§ 3 Abs. 6 UStG, dort, wo die Warenbewegung beginnt</td>
<td>§ 3d Satz 1 UStG, dort, wo die Warenbewegung endet</td>
</tr>
<tr>
<td>Unternehmer gilt als</td>
<td>Lieferer</td>
<td>Erwerber</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerbarkeit nach</td>
<td>§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG</td>
<td>§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuerbefreiung</td>
<td>In der Regel nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung</td>
<td>In der Regel keine Steuerbefreiung, soweit keine Sonderregelung nach § 4b UStG anzuwenden ist</td>
</tr>
<tr>
<td>Bemessungsgrundlage</td>
<td>§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, Anschaffungskosten oder Selbstkosten eines vergleichbaren Gegenstands zum Zeitpunkt des Verbringens</td>
<td>§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, Anschaffungskosten oder Selbstkosten eines vergleichbaren Gegenstands zum Zeitpunkt des Verbringens</td>
</tr>
<tr>
<td>Steuersatz</td>
<td>Entfällt, da steuerfrei</td>
<td>Maßgeblicher Steuersatz nach § 12 Abs. 1 oder Abs. 2 UStG</td>
</tr>
</tbody>
</table>
Grundsätzlich müssen für ein innergemeinschaftliches Verbringen dieselben Voraussetzungen erfüllt werden, wie für eine innergemeinschaftliche Lieferung an einen fremden Dritten. Insbesondere sind dieselben Meldevorschriften zu erfüllen (Zusammenfassende Meldung, Aufnahme in die Voranmeldungen in beiden betroffenen Mitgliedstaaten).

### Hinweis

Aus diesen Gründen war bisher national die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die Steuerbefreiung als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 2 UStG davon abhängig ist, dass der Unternehmer auch in dem anderen Mitgliedstaat über eine USt-IdNr. verfügt, sodass der Umsatz dann in der Zusammenfassenden Meldung erfasst werden kann. Der EuGH hat dagegen entschieden, dass die USt-IdNr. aus dem anderen Mitgliedstaat dann nicht von Bedeutung ist, wenn keine konkreten Anhaltspunkte für eine Steuerhinterziehung bestehen, der Gegenstand in einen anderen Mitgliedstaat verbracht worden ist und auch die übrigen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen.

---

**Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliches Verbringen**

<table>
<thead>
<tr>
<th>i.g. Verbringen / der Erwerber</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Inland (DE)</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

- **Unternehmer in DE**
  - § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i.V.m. § 1a Abs. 2 UStG – gilt als i.g. Erwerb gegen Entgelt
  - § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG – Bemessungsgrundlage: AHK / Selbstkosten
  - § 12 UStG – Steuersatz in DK (25 %)
  - § 18 UStG – Anmeldung in USt-VA
  - § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG – Steuerentstehung mit Ausstellung der Rechnung; spätestens mit Ablauf des der Lieferung folgenden Monats

- **i.g. Verbringen**
  - Unternehmer in DK

- **einheitliches Unternehmen**

---

Typische Anwendungsfälle für ein innergemeinschaftliches Verbringen sind:

- Ein Unternehmer bringt Handelsware aus seiner Produktionsstätte in Deutschland in sein Auslieferungslager in einem anderen Mitgliedstaat, um diese Ware dort zu verkaufen. Der Unternehmer muss in Deutschland eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung deklarieren und in dem anderen Mitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern.

- Ein Unternehmer verbringt Halbfertigprodukte aus einer Betriebsstätte in einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat um diese dort weiter zu verarbeiten. Der Unternehmer muss in dem ersten Mitgliedstaat eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Rahmen eines Verbringens anmelden, im Bestimmungsmitgliedstaat muss er einen innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen.

- Ein Unternehmer bringt von seiner Produktionsstätte in einem anderen Mitgliedstaat eine Maschine in seine Produktionsstätte nach Deutschland, um diese hier dauerhaft für die Produktion zu nutzen. Der Unternehmer muss in dem anderen Mitgliedstaat eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung deklarieren und in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb besteuern.

|
| Hinweis |
| Soweit ein Gegenstand nur zu einer vorübergehenden Verwendung in einen anderen Mitgliedstaat verbracht wird, liegt kein solches innergemeinschaftliches Verbringen vor, es ergeben sich dann keine Besteuerungsfolgen. |

Ein innergemeinschaftliches Verbringen setzt nicht voraus, dass der Unternehmer in dem anderen Mitgliedstaat eine Betriebsstätte unterhält. So verbringt auch ein Unternehmer Ware im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens, wenn er Ware in einem Mitgliedstaat einkauft und dann (z.B. von einem Verkaufswagen aus) in einem anderen Mitgliedstaat verkauft. Allerdings kann dann die Besteuerung auf die tatsächlich verkaufte Menge beschränkt werden, vgl. Abschn. 1a.2 Abs. 6 UStAE.

3 C 2 Ausnahme bei nur vorübergehender Verwendung

Wenn der Gegenstand nur zu einer vorübergehenden Verwendung von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat gelangt, liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Systematisch ist bei einer nur vorübergehenden Verwendung unionsrechtlich die der Art nach vorübergehende Verwendung und die befristete Verwendung zu unterscheiden.\(^{127}\)

a) Der Art nach vorübergehende Verwendung

Eine der Art nach vorübergehende Verwendung liegt nach der abschließenden Aufzählung des Abschn. 1a.2 Abs. 10 UStAE in den folgenden Fällen vor:

- Der Gegenstand wird im Rahmen einer im Bestimmungsland steuerbaren Werklieferung verwendet. Es kann sich dabei um Geräte (z.B. Baumaschinen) oder auch um Material (z.B. Baumaterial) handeln.

- Der Gegenstand wird im Zusammenhang mit einer im Bestimmungsland auszuführenden sonstigen Leistung verbracht (z.B. eine Maschine wird an einen Nutzer in einem anderen Mitgliedstaat vermietet und zu diesem Zweck in den anderen Mitgliedstaat verbracht).

- Der Unternehmer lässt an einem Gegenstand in einem anderen Mitgliedstaat eine sonstige Leistung ausführen (z.B. ein defekter Gegenstand wird in einen anderen Mitgliedstaat verbracht, um ihn dort zu reparieren).

\(^{127}\) Abschn. 1a.2 Abs. 9 UStAE.
Der Unternehmer überlässt einen Gegenstand an eine Arbeitsgemeinschaft als Gesellschafterbeitrag in einem anderen Mitgliedstaat.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliches Verbringen</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Vorübergehende Verwendung</td>
</tr>
<tr>
<td>• Kein i.g. Verbringen liegt bei einer vorübergehenden Verwendung vor: Vorübergehende Verwendung nach § 1a Abs. 2 und § 3 Abs. 1a UStG</td>
</tr>
<tr>
<td>Der Art nach vorübergehender Verwendung Abschn. 1a.2 Abs. 10 UStAE</td>
</tr>
<tr>
<td>Die Verweildauer im anderen Mitgliedstaat ist unerheblich</td>
</tr>
<tr>
<td>Befristete Verwendung Abschn. 1a.2 Abs. 12 UStAE</td>
</tr>
<tr>
<td>Entscheidend ist die Verweildauer im anderen Mitgliedstaat</td>
</tr>
<tr>
<td>Abschließende Aufzählung:</td>
</tr>
<tr>
<td>• Werklieferung im Bestimmungsland</td>
</tr>
<tr>
<td>• Verbringen i.Z.m. sonstiger Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>• Verbringen wegen daran ausgeführter sonstiger Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>• Verbringen i.Z.m. Gesellschafterbeitrag</td>
</tr>
<tr>
<td>Beispielhafte Aufzählung in Abhängigkeit vom unionsrechtlichen Voraussetzungen (UZK)</td>
</tr>
<tr>
<td>Es sind die verschiedenen Verwendungsfristen zu beachten</td>
</tr>
<tr>
<td>• Liegt eine vorübergehende Verwendung vor, ergibt sich weder im Ausgangsmitgliedstaat noch in dem Bestimmungsmitgliedstaat eine umsatzsteuerrechtliche Konsequenz.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

**Beispiel**

Unternehmer U aus Hamburg errichtet in Dänemark einen Rohbau (Werklieferung) und verbringt dazu Baumaschinen sowie Baumaterial nach Dänemark.

Es liegt sowohl für die Baumaschinen wie auch für das Baumaterial eine der Art nach vorübergehende Verwendung vor, die in Deutschland nicht zu einem innergemeinschaftlichen Verbringen nach § 3 Abs. 1a UStG führt. In Dänemark ist kein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG zu besteuern.

Wenn die Baumaschine nach Abschluss der Bauarbeiten wieder von Dänemark nach Deutschland gelangt, erfolgt weder eine Besteuerung einer Lieferung nach § 3 Abs. 1a UStG in Dänemark noch die Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a Abs. 2 UStG in Deutschland.

**Hinweis**

Bei einer der Art nach vorübergehenden Verwendung kommt es auf die Dauer der Verwendung in dem anderen Mitgliedstaat nicht an. Der Gegenstand darf aber nicht dauerhaft in dem anderen Mitgliedstaat verbleiben\(^\text{128}\).
b) Befristete Verwendung


c) Änderung der Verwendung

Wenn bei einer der Art nach vorübergehenden Verwendung der Gegenstand entgegen der ursprünglichen Absicht doch im Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt (z.B. weil er dort verkauft wird oder weil er untergeht) oder wenn bei einer befristeten Verwendung der Gegenstand ebenfalls entgegen der Planung in dem anderen Mitgliedstaat verbleibt oder die Verwendungsfristen überschritten werden, gilt der Gegenstand zu diesem Zeitpunkt als innergemeinschaftlich geliefert. Der Unternehmer muss dann zu diesem Zeitpunkt (also in den laufenden Erklärungen und nicht rückwirkend) die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Verbringens nachholen.

Beispiel

Händler H nimmt an einer Messe in Dänemark teil und verbringt im Mai Ausstellungsstücke nach Dänemark, die er wieder mit nach Deutschland zurücknehmen will. Entgegen der ursprünglichen Absicht wird ein Gegenstand nach Abschluss der Messe im Juni direkt vom Messestand in Dänemark verkauft.

Zum Zeitpunkt des Verbringens nach Dänemark im Mai liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen nach § 3 Abs. 1a und § 1a Abs. 2 UStG vor, da eine befristete Verwendung gegeben ist. Umsatzsteuerrechtliche Folgen ergeben sich damit weder in Deutschland noch in Dänemark.

Mit dem Verkauf der Ware in Dänemark im Juni führt H eine in Dänemark steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus. H muss sich dazu in Dänemark umsatzsteuerrechtlich erlassen lassen. Steuerschuldner für diese Umsatzsteuer ist H. Darüber hinaus muss H zusätzlich auch noch in Deutschland eine Lieferung im Rahmen des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG anmelden, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a Abs. 2 UStG eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung darstellt.

In Dänemark muss H einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG anmelden, der dort steuerbar (Ort nach § 3d Satz 1 UStG am Ende der Warenbewegung) und steuerpflichtig ist. Die in Dänemark entstehende Erwerbsteuer kann er dort unter den weiteren nationalen Voraussetzungen als Vorsteuer abziehen.

\[129\] Da die Lieferung in Dänemark ausgeführt ist, kann keine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen. Der Gegenstand ist nicht im Rahmen der Lieferung an den Kunden von Deutschland nach Dänemark gelangt; die Warenbewegung war dem innergemeinschaftlichen Verbringen zuzurechnen.

\[130\] Vgl. auch Abschn. 1a.2 Abs. 3 UStAE.
Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliches Verbringen

### Besonderheiten bei vorübergehendem Verbringen

<table>
<thead>
<tr>
<th>Inland (DE)</th>
<th>übriges Gemeinschaftsgebiet (DK)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Unternehmensteil in DE</td>
<td>Vorübergehende Verwendung</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Unternehmensteil in DK</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>einheitliches Unternehmen</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Rücktransport</td>
</tr>
<tr>
<td></td>
<td>Verkauf / Untergang / Fristüberschreitung</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- Bei einer nur vorübergehenden Verwendung oder einer befristeten Verwendung (Abschn. 1a.2 Abs. 10 ff UStAE) liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor. Der Vorgang ist in beiden Mitgliedstaaten nicht steuerbar.

- Wird entgegen der ursprünglichen Planung der Gegenstand im Bestimmungsland doch verkauft (z.B. auf einer Messe), geht der Gegenstand unter (Zerstörung) oder wird bei befristeter Verwendung die Frist überschritten, ist zu diesem Zeitpunkt ein i.g. Verbringen anzunehmen. Daneben wird sich im Bestimmungsland ein steuerbarer Umsatz (z.B. Verkauf) ergeben.

### Risiko der Internationalisierung: Innergemeinschaftliches Verbringen

#### der Messefall

1. Steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Dänemark (nach dem Recht Dänemarks) für \( U_{DE} \); eventuell national Übertragung der Steuerschuld auf Leistungsempfänger möglich (nicht umgekehrt in Deutschland).

2. Steuerbare und steuerfreie Lieferung im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Verbringens in Deutschland für \( U_{DE} \) (§ 3 Abs. 1a, § 6a Abs. 2 UStG).

3. Steuerbarer und steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb in Dänemark für \( U_{DE} \) (nach dem Recht Dänemarks).
3 D Der Ort der sonstigen Leistung


3 D 1 Die beiden Grundsätze: Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer

Die Regelungen zum Ort der sonstigen Leistung sind durch zwei allgemeine Grundsätze gekennzeichnet:

Leistungsempfänger ist Unternehmer und bezieht die sonstige Leistung für sein Unternehmen oder ist nichtunternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt ist

Der Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine, die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält

Leistungsempfänger ist kein Unternehmer oder bezieht als Unternehmer die sonstige Leistung für seinen nichtunternehmischen Bereich

Der Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine, die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält
a) Leistungsempfänger ist Unternehmer

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer und bezieht er die sonstige Leistung für sein Unternehmen, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG. Dies gilt entsprechend, wenn die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers ausgeführt wird.

**Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Verfahrensablauf bei § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG im Binnenmarkt</th>
<th>übriges Gemeinschaftsgebiet</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>leistender Unternehmer</td>
<td>sonstige Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>Finanzverwaltung DE</td>
<td>Zusammenfassende Meldung</td>
</tr>
<tr>
<td>leistender Unternehmer</td>
<td>sonstige Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>USl-IdNr.</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

- Soweit die Leistung an einen anderen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt wird, greift EU-weit grundsätzlich das Reverse-Charge-Verfahren (Art. 196 MwStSystRL). Der Leistungsempfänger wird im Bestimmungsland zum Steuerschuldner.
- Die Leistungen sind vom deutschen Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG mit aufzunehmen.

**Beispiel**

Der in Frankfurt/Main ansässige Rechtsanwalt R führt eine Rechtsberatungsleistung an einen Unternehmer in Zürich (Schweiz) für dessen Unternehmen aus. Die sonstige Leistung wird an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt. Der Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG in der Schweiz. Der Umsatz ist in Deutschland nicht steuerbar.

Die gleiche Rechtsfolge gilt, wenn der Leistungsempfänger eine juristische Person ist, die zwar nicht unternehmerisch tätig ist, der aber in einem anderen Mitgliedstaat eine USt-IdNr. erteilt worden ist. Dies betrifft insbesondere staatliche oder halbstaatliche Organisationen oder Hoheitsbetriebe.

**Beispiel**

Der in Frankfurt/Main ansässige Rechtsanwalt R führt eine Rechtsberatungsleistung an die Frankfurter Betriebsstätte eines in Zürich (Schweiz) ansässigen Unternehmers aus. Die sonstige Leistung wird an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt. Der Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG dort, wo die Leistung empfangende Betriebsstätte des Leistungsempfängers unterhalten wird. Der Umsatz ist in Deutschland steuerbar.

Wird eine sonstige Leistung – für die keine Sonderregelung einschlägig ist – an einen Unternehmer ausgeführt, der diese Leistung auch für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung einheitlich nach § 3a Abs. 2 UStG.

**b) Leistungsempfänger ist nicht Unternehmer**

Eine sonstige Leistung ist nach § 3a Abs. 1 UStG – vorbehaltlich der Ausnahmeregelungen – dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine, die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält, wenn der Leistungsempfänger:

- kein Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes ist,
- zwar Unternehmer ist, aber die Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht oder
- eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person ist, der auch keine USt-IdNr. erteilt worden ist.

**c) Abgrenzung und Nachweise für die Eigenschaft des Leistungsempfängers**

Entscheidendes Kriterium für die richtige Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung ist nach den Grundsätzen des § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG, ob der Leistungsempfänger Unternehmer ist und für sein Unternehmen handelt, oder nicht.

**Hinweis**

Der leistende Unternehmer muss dies gegenüber seinem Finanzamt nachweisen können.

Will der leistende Unternehmer den Nachweis führen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat, muss grundsätzlich unterschieden werden, ob der Leistungsempfänger aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet kommt oder ob er aus dem Drittlandsgebiet kommt.

Kommt der Leistungsempfänger aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union, ist der Nachweis regelmäßig über die Verwendung der USt-IdNr. des Leistungsempfängers zu führen. Hat der Leistungsempfänger eine ihm aus einem anderen Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet, so kann der leistende Unternehmer davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger als Unternehmer und auch für sein Unternehmen die Leistung bezogen hat; die Finanzverwaltung gewährt einen Vertrauensschutz, wenn der leistende Unternehmer sich die USt-IdNr. des Leistungsempfängers qualifiziert beim Bundeszentralamt für Steuern hat bestätigen lassen, § 18e USfG. Dies gilt entsprechend, wenn eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit einer USt-IdNr. aufgetreten ist. Dies gilt
Der in München ansässige Übersetzer Ü übersetzt für einen österreichischen Auftraggeber ein Dokument. Der Auftraggeber verwendet gegenüber dem Ü seine zutreffende österreichische USt-IdNr.

Die sonstige Leistung des Ü ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Österreich ausgeführt und damit in Deutschland nicht steuerbar. Selbst wenn sich später herausstellen sollte, dass die Übersetzung für private Zwecke des Auftraggebers erfolgt ist, verbleibt es bei dem Ort der sonstigen Leistung in Österreich.

Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

- In anderen Mitgliedstaaten an andere Unternehmer ausgeführte steuerpflichtige sonstige Leistungen (nach § 3a Abs. 2 UStG) sind gesondert in der USt-VA anzugeben, § 18b Satz 1 Nr. 2 UStG. Angabe in Zeile 41 (USt-VA 2017).

- Diese sonstigen Leistungen sind darüber hinaus in der Zusammenfassenden Meldung anzuzeigen, § 18a Abs. 4 Nr. 3 UStG.

- Beim BZSt erfolgt Vollständigkeitskontrolle der Daten!

Hinweis
Die Kontaktdaten des Bundeszentralamts für Steuer finden Sie im Internet unter www.BZSt.de.

### Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

<table>
<thead>
<tr>
<th>Nr.</th>
<th>Artikel</th>
<th>Beschreibung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>47</td>
<td>§ 13b UStG</td>
<td>Steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 1 UStG)</td>
</tr>
<tr>
<td>48</td>
<td></td>
<td>Andere Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und 2 Buchst. a UStG)</td>
</tr>
<tr>
<td>49</td>
<td></td>
<td>Lieferungen sicherungsüberwachender Gegenstände und Umstände, die unter das ÖEGBG fallen (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 und 3 UStG)</td>
</tr>
<tr>
<td>50</td>
<td></td>
<td>Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablett-Computern, Spielkonsolen und integrierten Smartphoneen (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG)</td>
</tr>
<tr>
<td>51</td>
<td></td>
<td>Andere Leistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 4, 5 Buchst. b, Nr. 6 bis 9 und 11 UStG)</td>
</tr>
</tbody>
</table>

- **Erfassung beim Leistungsempfänger**
  - Erhält ein deutscher Unternehmer eine sonstige Leistung von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer, deren Ort nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland (DE) ist, wird der Leistungsempfänger bei steuerpflichtigen Umsätzen zum Steuerschuldner, § 13b Abs. 1 UStG (Art. 196 MwStSystRL).
  - Der Umsatz und die Umsatzsteuer sind in der USt-VA in der Zeile 48 (USt-VA 2017) anzugeben.

- **Alle anderen Leistungen, bei denen der Leistungsempfänger für ihn gegenüber ausgeführte Leistungen ausländischer Unternehmer im Inland zum Steuerschuldner wird, sind in der Zeile 49 (USt-VA 2017) anzugeben.**

- **Bei EU-grenzüberschreitenden Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG sind besondere Anforderungen an die Rechnung zu beachten.**

Kommt der Leistungsempfänger nicht aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (Drittlandsgebiet), muss der Nachweis auf andere Weise geführt werden. In Betracht kommen hier Bestätigungen der ausländischen Finanzbehörde über die Unternehmeneigenschaft oder andere Unterlagen (z.B. Registerauszüge).

Wird die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers erbracht, muss auch nachgewiesen werden, dass sie tatsächlich ausschließlich oder überwiegend gegenüber der Betriebsstätte ausgeführt wurde. Wer dem leistenden Unternehmer den Auftrag erteilt hat, ist für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nicht entscheidend, es kommt nur darauf an, für welchen Unternehmenteil die Leistung wirtschaftlich bestimmt ist.

#### Hinweis

Hat der Auftraggeber eine seiner Betriebsstätte erteilte USt-IIdNr. bei der Erteilung des Auftrags verwendet, kann davon ausgegangen werden, dass die Leistung auch für die Betriebsstätte bestimmt ist.
Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

Führt ein Unternehmer eine sonstige Leistung aus, muss geprüft werden, wo sich der Ort dieser Leistung befindet. Wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt, ist der Ort der Leistung immer dort, wo sich das Grundstück befindet (Belegenheitsort). § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG.

Hinweis

Wird eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt, ist es für die Ortsbestimmung unerheblich, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist oder nicht. Auch die Verwendung einer USt-IdNr. hat keinen Einfluss auf die Ortsbestimmung.

Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

<table>
<thead>
<tr>
<th>Sonderregelung: Leistungen i.Z.m. Grundstücken</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sind grundsätzlich dort ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG). Nicht von Bedeutung ist, wo der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger ansässig ist.</td>
</tr>
<tr>
<td>Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG insbesondere:</td>
</tr>
<tr>
<td>• Vermietungs- und Verpachtungsleistungen.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Leistungen von Immobilienmaklern.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Leistungen von Notären im Zusammenhang mit Grundstückskäufern.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Bauleistungen (Architekten, Fachplaner, Ausheben der Baugrube). Bauarbeiten als solche (z.B. die Bauhauptgewerbe) sind aber Werklieferungen, deren Ort sich im Regelfall nach § 3 Abs. 7 Satz 1 USIG bestimmt.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Sowohl der Grundstücksbegriff wie auch die Umsetzung von Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück wurden früher national (nach bürgerlichem Recht) definiert. Zum 01.01.2017 erfolgte hier eine zwingende unionsrechtliche Harmonisierung über Art. 13b MwStVO (Grundstücksbegriff) und Art. 31a und Art. 31b MwStVO (Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück).

a) Der Grundstücksbegriff

Zur Definition des „Grundstücks“ hatte die Finanzverwaltung früher vornehmlich auf nationale, dem Zivilrecht entlehnte Begriffe Bezug genommen\textsuperscript{131}. Allerdings war schon lange bekannt, dass der Grundstücksbegriff in der Europäischen Union einheitlich ausgelegt werden muss\textsuperscript{132}. Aus diesem Grund haben sich die Mitgliedstaaten der Europäischen Union auf eine gemeinsame Auslegung des Grundstücksbegriffs geeinigt, die nach Art. 13b MwStVO – unionsrechtlich bindend ab dem 01.01.2017 – für alle Mitgliedstaaten gilt.

\textsuperscript{131} Vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 2 UStAE in der bis zum 31.12.2012 geltenden Fassung.
\textsuperscript{132} EuGH, Urteil v. 16.01.2003, C-315/00 - Rudolf Maierhofer.
Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

**Definition des Grundstücksbegriffs**

- Das BMF hatte schon in einem Schreiben v. 18.12.2012 den „Grundstücksbegriff“ im Vorgriff auf Art.13b MwStVO an die unionsrechtlichen Grundlagen angepasst, Abschn. 3a.3 UStAE.
- Diese Abgrenzungsgrundsätze gelten seit dem 01.01.2017 in der gesamten Europäischen Union.

Grundstück im Sinne des Unionsrechts ist:
- Ein bestimmter über- oder unterirdischer Teil der Erdoberfläche, an dem Eigentum und Besitz begründet werden kann.
- Jedes mit oder in dem Boden über oder unter dem Meeresspiegel befestigte Gebäude oder jedes derartige Bauwerk, das nicht leicht abgebaut oder bewegt werden kann.
- Jede Sache, die einen wesentlichen Bestandteil eines Gebäudes oder eines Bauwerks bildet, ohne die das Gebäude oder das Bauwerk unvollständig ist, wie z.B. Türen, Fenster, Dächer, Treppenhäuser und Aufzüge.
- Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

### Hinweis
Der Grundstücksbegriff ist ein eigenständiger Begriff des Unionsrechts, er richtet sich nicht nach dem zivilrechtlichen nationalen Begriff des Grundstücks.

---

133 Vgl. Abschn. 3a.3 Abs. 2 UStAE in der ab dem 01.01.2013 geltenden Fassung.
b) Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

In § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG wird beispielhaft aufgeführt, was als Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen ist. So sind darunter alle Vermietungs- und Verpachtungsleistungen\(^{134}\), Leistungen im Zusammenhang mit dem Verkauf oder Kauf von Grundstücken sowie alle Planungs- und Bauleistungen zu verstehen, soweit es sich nicht um (Werk)Lieferungen handelt. Die gesetzlichen Vorgaben stellen aber nur eine sehr grobe Abgrenzung dar, sodass es im Einzelfall schwer ist, verlässlich festzulegen, ob es sich um eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handelt oder nicht.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Leistung im Zusammenhang mit Grundstück oder B2B-Umsatz ?</td>
</tr>
<tr>
<td>Ein Alltags- und Abgrenzungsproblem bei solchen Leistungen:</td>
</tr>
<tr>
<td>- Wenn eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegt: Der Ort der sonstigen Leistung ist immer dort, wo Grundstück belegen ist, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Liegt keine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vor: Wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, liegt eine B2B-Grundleistung vor, die dort ausgeführt ist, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, § 3a Abs. 2 UStG.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Beispiel: Deutscher Unternehmer erbringt für einen Unternehmer aus Dänemark eine Reparaturleistung (Werkleistung) an einer komplexen Maschinenanlage in Deutschland.

- Maschinenanlage ist wesentlicher Bestandteil des Grundstücks, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG
- Maschinenanlage ist kein wesentlicher Bestandteil des Grundstücks
- Leistungsort Deutschland, § 3a Abs. 2 UStG
- Leistungsort Dänemark, § 3a Abs. 2 UStG

Insbesondere führt diese Abgrenzung zu Schwierigkeiten, wenn solche Leistungen in der Europäischen Union grenzüberschreitend ausgeführt werden und sich der Ort nach den Grundregelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung\(^{135}\) abweichend vom Grundstücksort ergeben würde.

---

\(^{134}\) Durch Verweis auf die in § 4 Nr. 12 UStG aufgeführten Leistungen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass die Leistung dann tatsächlich auch steuerbefreit ist.

\(^{135}\) § 3a Abs. 1 UStG bei einer Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer sowie § 3a Abs. 2 UStG bei einer sonstigen Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen.
Example

Architekt A aus Deutschland entwickelt für einen Auftraggeber (Unternehmer mit USt-IdNr.) aus den Niederlanden Pläne für ein Gebäude. Wenn es sich um ein Gebäude handelt, das auf einem bestimmten Grundstück in Deutschland errichtet werden soll, würde es sich um eine in Deutschland steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln. Wenn es sich nicht um eine Planung für ein bestimmtes Grundstück handelt (z.B. Entwurf eines Fertighaustyps, welches auf verschiedenen Grundstücken errichtet werden kann), würde es sich um eine unter die B2B-Grundregelung fallende Leistung handeln, die nicht in Deutschland, sondern in den Niederlanden steuerbar und steuerpflichtig wäre.

Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

Zusammenhang mit bestimmtem Grundstück notwendig

Grundaussage: Damit eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegen kann, muss ein genau bestimmmbares Grundstück gegeben sein.

So auch die eindeutige ständige Aussage des EuGH, z.B. EuGH, Urteil v. 27.06.2013, C-155/12 - RR:
• Die Dienstleistung muss mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück im Zusammenhang stehen.
• Gegenstand der Dienstleistung ist das Grundstück selbst. Das ausdrücklich bestimmte Grundstück muss wesentlicher, zentraler und unverzichtbarer Bestandteil der Dienstleistung sein.

Die Auslegung entspricht auch den (zingend seit dem 01.01.2017) unionsrechtlichen Grundlagen der Art. 31a und Art. 31b MwStVO.
• BFH, Urteil v. 12.10.2016, XI R 5/14: Die Einräumung der Berechtigung, auf verschiedenen Golfplätzen Golf spielen zu dürfen, ist keine Leistung i.Z.m. Grundstücken; der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG.

Die zutreffende Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung hat aber nicht nur einen Einfluss darauf, wo die Leistung der Umsatzbesteuerung zu unterwerfen ist, sondern in bestimmten Fällen auch, wer der Steuerschuldner ist. Werden Leistungen gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt, wird dort der Leistungsempfänger automatisch zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung. Handelt es sich aber um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, können die Mitgliedstaaten individuell festlegen, ob der unternehmerische

136 § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. b USIG.
137 § 3a Abs. 2 Satz 1 USIG.
138 In den Niederlanden würde der Leistungsempfänger automatisch zum Steuerschuldner nach Art. 196 MwStSystRL.
139 Unionsrechtlich zwingend nach Art. 196 MwStSystRL vorgeschrieben.
Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird oder nicht\textsuperscript{140}.

\begin{mdframed}
\textbf{Beispiel}
Unternehmer U aus Deutschland überlässt gegenüber einem Unternehmer mit USt-IdNr. aus Dänemark Personal, das auf einer Baustelle in Dänemark eingesetzt wird. Unabhängig davon, ob es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handelt oder nicht, ist die Leistung entweder nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 oder § 3a Abs. 2 Satz 1 USfG in Dänemark ausgeführt und damit in Deutschland nicht steuerbar. Wenn es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln würde – dies würde voraussetzen, dass U neben der Überlassung des Personals eine bestimmte Leistung oder ein bestimmter Erfolg des überlassenen Personals im Zusammenhang mit dem Grundstück geschuldet würde –, wäre die Leistung des U in Dänemark steuerbar und steuerpflichtig und U müsste nach den einschlägigen Regelungen des dänischen Umsatzsteuerrechts prüfen, ob er oder der Leistungsempfänger Schuldner der Umsatzsteuer ist. Der Umsatz ist dann auch nicht in der Zusammenfassenden Meldung anzugeben. Wenn es sich nur um die reine Überlassung von Personal (ohne weitere geschuldete Leistungselemente) handelt, würde sich der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 2 USfG richten und der Leistungsempfänger in Dänemark wurde zwingend der Schuldner der in Dänemark entstehenden Umsatzsteuer werden. U müsste die Leistung in Deutschland in der Zusammenfassenden Meldung aufnehmen.
\end{mdframed}

Zum 01.01.2017 sind in Art. 31a und Art. 31b MwStVO verbindlich für alle Mitgliedstaaten Abgrenzungskriterien vorgegeben worden, welche Leistungen als sonstige Leistungen in einem direkten Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen sind. Die Finanzverwaltung hatte schon zum 01.01.2013\textsuperscript{141} im Vorgriff auf diese Regelungen den UStAE in wesentlichen Teilen den unionsrechtlichen Vorgaben angepasst. In einem weiteren Schreiben vom 10.02.2017 wurden deshalb nur noch einige wenige Fälle zur Klarstellung und weiteren Abgrenzung in den UStAE aufgenommen.

\begin{mdframed}
\textbf{Hinweis}
Die Vorgaben aus der MwStVO sind aber auch ohne Umsetzung durch die Finanzverwaltung in allen Mitgliedstaaten bindend. Anders als eine Richtlinie (wie z.B. die MwStSyRL), die vom Gesetzgeber in national verbindliche Rechtsnormen umgesetzt werden müssen, sind die Vorgaben einer Verordnung (wie z.B. der MwStVO) auch ohne weitere nationale Umsetzungen verbindliches Recht in allen Mitgliedstaaten.
\end{mdframed}

Die Finanzverwaltung noch einmal herausgestellt, dass die Rechtsfolge eines Orts im Zusammenhang mit einem Grundstück nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG zwingend voraussetzt, dass die Leistung in einem engen Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück erbracht werden muss\textsuperscript{142}. Werden z.B. Planungsleistungen ausgeführt, ohne dass das Grundstück, auf das sich die Planung bezieht, schon exakt feststeht, kann es sich nicht um eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück handeln.

\textsuperscript{140} Wahlrecht nach Art. 194 MwStSyRL; die Bundesrepublik Deutschland hat über § 13b Abs. 2 USfG regelmäßig von diesem nationalen Wahlrecht Gebrauch gemacht.

\textsuperscript{141} BMF, Schreiben v. 18.12.2012.

\textsuperscript{142} Klarstellung in Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 2 UStAE.
## Risiko der Internationalisierung: Ort der sonstigen Leistung

### Beispiele in Abschn. 3a.3 UStAE i.V.m. Art. 31a MwStVO

<table>
<thead>
<tr>
<th>Leistungen i.Z.m. Grundstücken</th>
<th>Keine Leistungen i.Z.m. Grundstücken</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Wartungs- Renovierungs- und Reparaturarbeiten.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Installation und Montage von Maschinen oder Ausrüstungsgegenständen soweit wesentliche Bestandteile; kann auch Fernwartungsleistungen umfassen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Bauaufsichtsmaßnahmen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Begutachtung, Bewertung und Vermessung von Grundstücken.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Errichtung eines Baugerüsts.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Hausverwaltungsleistungen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Grundstücksbezogene Sicherheitsleistungen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Erstellung von Bauplänen, die keinem bestimmten Grundstück zugeordnet werden können.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Ingenieurs- und Planungsleistungen, die keinem besonderen Grundstück zugeordnet sind.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Installation, Montage von oder Arbeiten an Maschinen, die keine wesentlichen Bestandteile sind.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Werbeleistungen.</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Zur verfügbaren Gegenständen oder Vorrichtungen, mit oder ohne Personal für deren Betrieb, mit denen der Leistungsempfänger Arbeiten i.Z.m. einem Grundstück durchführt (z.B. Vermietung eines Baugerüsts).</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Bei den Aufzählungen der Leistungen, die von der Finanzverwaltung als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück angesehen werden, sind die folgenden Ergänzungen vorgenommen worden:


### Hinweis


---

143 Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 3 Nr. 8 UStAE.
144 Abschn. 3a.9 Abs. 18a UStAE.


c) Elektronisch ausgeführte sonstige Leistungen

Mit Verbreitung des Internets in der Vergangenheit haben auch die Umsätze zugenommen, die direkt oder indirekt über das Internet abgewickelt werden. Da der Datenaustausch keine Grenzen kennt, stellt sich bei solchen Leistungen insbesondere die Frage der zutreffenden umsatzsteuerlichen Behandlung. Um zu einer zutreffenden steuerlichen Beurteilung zu kommen, müssen die Geschäftsfälle, die unter elektronische Medien angebahnt und abgewickelt werden, in verschiedene Kategorien eingeteilt werden:

- **Offline-Geschäfte**: Unter Offline-Geschäften werden Umsätze verstanden, die zwar über das Internet angebahnt werden, dann aber auf konventionellem Weg erfüllt werden. In diesen Fällen gelten die allgemeinen Grundsätze für Lieferungen oder für sonstige Leistungen. Für die umsatzsteuerliche Behandlung ist es unbeachtlich, ob eine Bestellung persönlich, telefonisch, per Telefax oder über das Internet erteilt wird. Entscheidend ist allein, wo eine Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt wird und wo der Gegenstand der Lieferung hingelangt.

- **Online-Geschäfte**: Unter Online-Geschäften werden Umsätze verstanden, die nicht nur über das Internet angebahnt werden, sondern auch über das Internet abgewickelt werden. Dabei handelt es sich zum einen um die elektronische Versendung digitaler Güter (Musik, Fotografien, Filme und Videos, Buchinhalte sowie Computersoftware), die entweder direkt als Dateien über das Netz versandt werden oder zum Download zur Verfügung gestellt werden. Andererseits können auch Dienstleistungen über das Internet abgewickelt werden (entgeltliche Börsen-, Verkehrs- oder Wetterdaten, Lotterieannahmen, Download von Musik oder Filmen etc.).

---

145 Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 2a UStAE.
146 Abschn. 3a.3 Abs. 9 Nr. 6 UStAE.
Wenn eine solche elektronische Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen erbracht wird, ist der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält, § 3a Abs. 2 UStG. Es ist dabei unerheblich, ob es sich dabei um einen Unternehmer aus einem anderen Mitgliedstaat oder aus dem Drittlandsgebiet handelt. Diesen Leistungsempfängern sind auch juristische Personen gleichgestellt, denen eine USt-IdNr. erteilt worden ist, selbst wenn sie nicht unternehmerisch tätig sind.

Bei Leistungen gegenüber einem Nichtunternehmer ergeben sich seit dem 01.01.2015 die folgenden Möglichkeiten:

- Der leistende Unternehmer führt eine elektronisch ausgeführte sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer im Drittlandsgebiet aus: Die sonstige Leistung ist dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, § 3a Abs. 5 UStG. Die Besteuerungsfolge (unterliegt der Umsatz auch in diesem Land der Umsatzbesteuerung, wer wird eventuell der Steuerschuldner?) richtet sich ausschließlich nach den Regelungen des Drittstaats.

- Der leistende Unternehmer führt eine elektronisch erbrachte sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet aus. Der Ort der sonstigen Leistung ist dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, § 3a Abs. 5 UStG. Damit ist die Leistung immer dort der Besteuerung zu unterwerfen, wo der Leistungsempfänger sich gewöhnlich aufhält. Da eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft nicht in Betracht kommen kann, schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer im Bestimmungsland.
Hinweis
Grundsätzlich müsste sich der Unternehmer aus dem Gemeinschaftsgebiet, der Leistungen dieser Art an Nichtunternehmer in anderen Mitgliedstaaten ausführt, sich jeweils in diesen Ländern registrieren lassen und dort individuell Steuererklärungen abgeben. Da die Besteuerung in den anderen Ländern nicht vom Überschreiten einer Bagatellregelung abhängig ist, wurde zum 01.01.2015 die Möglichkeit der Einortregistrierung (auch „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“) eingeführt.

Der BFH\(^{147}\) musste sich jetzt mit einem Fall auseinander setzen, in dem es um die Abgrenzung ging, ob eine auf elektronischem Weg ausgeführte Leistung vorliegt. Im vorliegenden Fall erbrachte ein in den USA ansässiger Unternehmer Partnervermittlungsleistungen gegenüber Privatpersonen im Inland. Dazu wurden Daten elektronisch erfasst, in den USA noch manuell bearbeitet und dann über eine Datenbank bei Anfragen entsprechenden Interessenten elektronisch zur Verfügung gestellt. Während die Finanzverwaltung von elektronisch ausgeführten Leistungen ausging (Besteuerung damit im Bestimmungsland), wollte der leistende Unternehmer diese Leistungen nicht als elektronisch ausgeführte Leistungen ansehen (Leistungsort damit in den USA).

Der BFH ist im Ergebnis dazu gekommen, dass es sich um elektronisch ausgeführte Leistungen handelt. Im Einzelnen hat er entschieden:

- Der Begriff "auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen" i.S.d. Umsatzsteuerrichts umfasst Dienstleistungen, die über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erbracht werden, deren Erbringung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt und ohne Informationstechnologie nicht möglich wäre.

- Diese Voraussetzungen sind in der Regel erfüllt, wenn ein Unternehmer auf einer Internet-Plattform seinen Mitgliedern gegen Entgelt eine Datenbank mit einer automatisierten Such- und Filterfunktion zur Kontaktaufnahme mit anderen Mitgliedern i.S. einer Partnervermittlung bereitstellt.


---

\(^{147}\) BFH, Urteil v. 01.06.2016, XI R 29/14.
Nach der aktuellen Rechtslage führen deutsche Unternehmer bei auf elektronischem Weg erbrachter Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat dort – ohne Bagatellgrenze – der Besteuerung unterliegende Leistungen aus; eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger kann in diesen Fällen nicht in Betracht kommen. Deshalb muss der Abgrenzung, ob auf elektronischem Weg ausgeführte Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 5 UStG oder Leistungen anderer Art vorliegen, die dann nach § 3a Abs. 1 UStG zu einer Besteuerungspflicht am Sitzort des leistenden Unternehmers oder seiner Betriebsstätte führen, besondere Aufmerksamkeit gewidmet werden. Erst wenn eine konkrete Abgrenzung der Leistungsart vorgenommen worden ist, muss geprüft werden, welche Stellung der Leistungsempfänger hat und von wo aus er handelt. Dabei ist die Identifizierung und Dokumentation der Ansässigkeit des Leistungsempfängers für den leistenden Unternehmer eine besondere Herausforderung. Bei Leistungen dieser Art an nichtunternehmerisch tätige Leistungsempfänger in anderen Mitgliedstaaten kann dann zur Vereinfachung der Veranlagung die Mini-One-Stop-Shop-Regelung in Anspruch genommen werden.

Hervorzuheben ist, dass der BFH in seiner Entscheidung deutlich gemacht hat, dass auf elektronischem Weg erbrachte Leistungen nicht nur dann vorliegen, wenn sie ausschließlich elektronisch ausgeführt werden können. Die hier zu beurteilenden Partnervermittlungsleistungen sowohl elektronisch wie auch auf konventionellem Wege erbracht werden. Zur Einordnung als elektronisch erbrachte Leistung ist wesentlich, dass die Erbringung der Leistung aufgrund ihrer Art im Wesentlichen automatisiert und nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erfolgt. Dass die Daten bei dem leistenden Unternehmer nicht ausschließlich automatisiert erhoben werden, ist für die Beurteilung als elektronisch ausgeführte Leistung nicht von Bedeutung.

Die Abgrenzung, ob eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung vorliegt, muss unionsrechtlich anhand der Vorgaben des Art. 7 MwStVO vorgenommen werden. Diese Vorgaben sind we-
der weit noch eng auszulegen, es kommt darauf an, ob der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistung den genannten Vorgaben entspricht. Die Rechtsfolgen der grenzüberschreitend ausgeführten elektronisch erbrachten sonstigen Leistungen sind für die Praxis auch deshalb spannend, da noch nicht abschließend geklärt ist, ob „kostenlos“ ausgeführte Internetdienstleistungen umsatzsteuerrechtlich als unentgeltliche Leistung oder entgeltlicher (tauschähnlicher) Umsatz angesehen werden muss.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Folgen aus der Rechtsprechung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Wichtig für die Abgrenzung elektronischer Leistungen:</td>
</tr>
<tr>
<td>• Elektronische Leistungen liegen auch dann vor, wenn die Leistungen elektronisch ausgeführt werden, aber auch konventionell ausgeführt werden könnten.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Elektronische Leistungen setzen nicht voraus, dass die Leistungen ausschließlich elektronisch ausgeführt werden. Manuelle Erhebung/Bearbeitung von Ausgangsdaten ist unerheblich. Elektronische Verarbeitung (Datenbank) ist neben elektronischer Übertragung notwendig.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Die Abgrenzung erfolgt über die Vorgaben von Art. 7 MwStVO. Konkretisierung erfolgte in Abschn. 3a.12 Abs. 1 UStAE.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

• Wird die elektronische Leistung an einen Unternehmer in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt, wird der Leistungsempfänger zwingend zum Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Leistung, Art. 196 MwStSystRL.
• Wird die elektronische Leistung an einen Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführt, schuldet der deutsche Unternehmer dort die Umsatzsteuer (Mini-One-Stop-Shop-Regelung möglich!).
4 Risiko Steuerpflicht

4 A Steuerbefreiung bei Fahrschulen


Hinweis
Es handelte sich noch nicht um eine Entscheidung in der Hauptsache, sondern nur im Zusammenhang mit der Aussetzung der Vollziehung.

Risiko Steuerpflicht: Steuerbefreiungen

Update zu den Steuerbefreiungen (1)

- Steuerbefreiung bei Fahrschulen bei Fahrerlaubnisklasse A + B:
  Nachdem das FG Berlin-Brandenburg (Beschluss v. 10.11.2015, 5 V 5144/15) zumindest ernsthafte Zweifel daran hatte, ob die Fahrschulausbildung steuerfrei ist, kam das Niedersächsisches FG (Urteil v. 01.04.2016, 11 K 10284/15) zu dem Ergebnis, dass keine Steuerbefreiung vorliegt. Nach OFD Niedersachsen v. 15.08.2016 kein Ruhem der Verfahren; keine AdV. Revision ist beim BFH (V R 38/16) anhängig.

- Der BFH (Urteil v. 10.08.2016, V R 38/15) hat entschieden, dass ein für den Besucherdienst des Deutschen Bundestags tätiger Dozent mit seinen Führungen und Vorträgen nicht unmittelbar nach nationalem Recht steuerfreie Leistungen ausführt, aber nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steuerfreie Dienstleistungen erbringt.

Der V. Senat des FG hat in seiner Entscheidung ausgeführt, dass die Fahrausbildung nicht darauf beschränkt sei, verkehrstechnische Fähigkeiten zu schulen, sondern den Teilnehmern auch weitere, dem Gemeinwohl dienende Kenntnisse vermitteln solle. So habe der Verordnungsgeber in § 1 der Fahrschüler-Ausbildungsordnung bestimmt, dass die Bereitschaft und Fähigkeit zum rücksichtsvollen und partnerschaftlichen Verhalten gefördert, das Bewusstsein für die Bedeutung von Emotionen beim Fahren geschult und die Verantwortung für Leben und Gesundheit, Umwelt und Eigentum im Unterricht behandelt werden sollen.


Eine endgültige Entscheidung steht noch aus, da zunächst die Finanzbehörden in dem beim FG Berlin-Brandenburg entschiedenen Fall in dem noch laufenden Einspruchsverfahren entscheiden muss, ob sie der Auffassung des Gerichts folgt. Sollte sie dies nicht tun, wird die Rechtsfrage in einem nachfolgenden Klageverfahren endgültig zu klären sein. In jedem Fall muss nach der Entscheidung des Niedersächsischen FG sich der BFH mit der Problematik auseinander setzen.

Da eine abschließende Entscheidung derzeit noch aussteht, sollten Fahrschulen noch nicht damit kalkulieren, dass tatsächlich langfristig umfassende Steuerfreiheit eintreten wird. Vorsorglich sollten aber derzeit Rechnungen nur ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausgestellt werden. Dies dürfte regelmäßig auch kein Problem darstellen, da die Leistungen nicht an Unternehmer ausgeführt werden.

4 B  Steuerbefreiung eines selbstständigen Dozenten

Der BFH\textsuperscript{151} musste sich mit der Steuerbefreiung eines für den Besucherdienst des Deutschen Bundestages tätigen Dozenten auseinander setzen. Der BFH stellte dazu fest, dass der Dozent mit seinen Führungen und Vorträgen zwar nicht nach nationalem Recht steuerfreie Leistungen ausführt, aber nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL steuerfreie Leistungen ausführt.

Nach der EuGH-Rechtsprechung\textsuperscript{152} beschränkt sich der Begriff Schul- und Hochschulunterricht nicht auf Unterricht, der zu einer Abschlussprüfung zur Erlangung einer Qualifikation führt oder eine Ausbildung im Hinblick auf die Ausübung einer Berufstätigkeit vermittelt, sondern schließt andere Tätigkeiten ein, bei denen die Unterweisung in Schulen und Hochschulen erteilt wird, um die Kenntnisse und Fähigkeiten der Schüler oder Studierenden zu entwickeln, sofern diese Tätigkeiten nicht den Charakter bloßer Freizeitgestaltung haben.

\textsuperscript{149} Niedersächsisches FG, Urteil v. 01.04.2016, 11 K 10284/15.
\textsuperscript{150} Die Revision ist beim BFH unter V R 38/16 anhängig.
\textsuperscript{151} BFH, Urteil v. 10.08.2016, V R 38/15.
Hinweis
Der BFH hat in dem Urteil festgestellt, dass das Finanzgericht zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Kläger als anerkannt anzusehen ist. Die Anerkennung folgt aus dem hohen Gemeinwohlinteresse an der Tätigkeit des Besucherdienstes für ein oberstes Verfassungsorgan sowie aus der Kostenträger durch die Parlementsverwaltung.

Hinweis

4 C Steuerbefreiung eines Erziehungsbeistands

Der BFH\textsuperscript{153} hat entschieden, dass ein selbstständiger Erziehungsbeistand sich für die Steuerfreiheit der von ihm erbrachten Betreuungsleistungen auf Art. 132 Abs. 1 Buchst. h MwStSystRL auch dann berufen, wenn die Kosten für diese Leistungen über eine Personengesellschaft abgerechnet und damit nur mittelbar von einem öffentlichen Träger der Kinder- und Jugendarbeit getragen werden.

Hinweis
Wichtig ist, dass der BFH - ohne dass dies aus der EuGH-Rechtsprechung unmittelbar ableitbar ist - , die EuGH-Rechtsprechung zur Freiheit des Organisationsmodells im Bereich der steuerfreien Finanzdienstleistungen\textsuperscript{154} auf den Sozialbereich überträgt. Danach kann auch im Sozialbereich nicht zwischen einer unmittelbaren Beauftragung durch das Jugendamt und einer mittelbaren Beauftragung durch die GbR unterschieden werden.

\textsuperscript{153} BFH, Urteil v. 22.06.2016, V R 46/15.
\textsuperscript{154} EuGH, Urteil v. 07.03.2013, C-275/11 - GfBk Gesellschaft für Börsenkommunikation mbH sowie EuGH, Urteil v. 21.06.2007, C-453/05 – Ludwig.
4 D  Steuerbefreiung von Postdienstleistungen

Nach diversen gesetzlichen Anläufen wurde zum 01.07.2010\textsuperscript{155} die Steuerbefreiung für die Postdienstleistungen umfassend geändert. Während bisher die unmittelbar dem Postwesen dienenden Umsätze der Deutschen Post steuerbefreit waren, sind seitdem – unabhängig des leistenden Unternehmers – die Universalpostdienstleistungen im Postwesen steuerbefrei\textsuperscript{156}.

Voraussetzung zur Erfüllung der gesetzlichen Vorgaben des § 4 Nr. 11 Buchst. b UStG ist, dass der Unternehmer ein Mindestangebot an Postdienstleistungen flächendeckend in der gesamten Bundesrepublik Deutschland ausführt. Daneben sind bestimmte Qualitätsmerkmale einzuhalten und die Leistungen zu einem erschwinglichen Preis auszuführen.

\begin{itemize}
  \item **Tip**
  Ob grundsätzlich steuerbegünstigte Leistungen ausgeführt werden, hängt von der Einhaltung der im Postgesetz (PostG) und in der Post-Universalpostdienstleistungsverordnung (PUDLV) festgelegten Voraussetzungen ab.
\end{itemize}

Die Steuerbegünstigung kann sich auf alle Universalpostdienstleistungen oder auch nur auf einzelne Bereiche der Universalpostdienstleistungen beschränken. Will der Unternehmer Universalpostdienstleistungen nur für einen bestimmten Bereich ausführen, muss er in diesem Bereich aber das gesamte Leistungsangebot flächendeckend anbieten.

\textsuperscript{155} Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften v. 08.04.2010.

\textsuperscript{156} So auch EuGH, Urteil v. 23.04.2009, C-357/07 – TNT Post UK
Beispiel


Hinweis

Wird die Ausführung der Leistungen auf eine bestimmte Region beschränkt, handelt es sich nicht um steuerbefreite Leistungen. Dies gilt auch dann, wenn in dieser Region das gesamte Leistungsangebot vorliegt (z.B. Briefzustellung von Briefen bis 2.000 Gramm in Hessen).

Nach der Rechtsprechung des BFH\textsuperscript{157} setzt die Steuerbefreiung darüber hinaus voraus, dass die Postzustellung an sechs Arbeitstagen pro Woche erfolgt. Stellt ein Unternehmer nur an fünf Arbeitstagen pro Woche Post zu, erbringt er keine Universalpostdienstleistungen und hat keinen Anspruch gegen das BZSt auf Erteilung einer für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung erforderlichen Bescheinigung.

Tipp

Die Voraussetzungen müssen von dem leistenden Unternehmer (Postdienstleister) nachgewiesen werden. Die Feststellung, ob ein Unternehmer die Voraussetzungen des § 4 Nr. 11 Buchst. b UStG erfüllt, trifft nicht das für den Unternehmer zuständige Finanzamt, sondern das Bundeszentralamt für Steuern. Der Unternehmer hat dort einen formlosen Antrag zu stellen und muss darlegen, welche steuerbefreiten Leistungen er ausführt. Weiterhin muss er sich verpflichten, die Leistungen flächendeckend in ganz Deutschland auszuführen. Liegen nach der Prüfung des BZSt die Voraussetzungen vor, erteilt es darüber dem Unternehmer eine Bescheinigung.

§ 4 Nr. 28 UStG steht im Einklang mit Unionsrecht


Ohne die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 USig würden steuerfrei tätige Unternehmer, die einen außergewöhnliche für ihre steuerfreie Tätigkeit genutzten Gegenstand veräußern, oder Unternehmer, die wegen der Vorschrift des § 15 Abs. 1a USig nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt waren (Eingangsleistungen, die ertragsteuerlich nicht zu Abzug als Betriebsausgaben berechtigen), diesen Gegenstand veräußern, steuerpflichtige Umsätze bewirken und den (versagten) Vorsteuerabzug berichten kön-

\textsuperscript{157} BFH, Urteil v. 02.03.2016, V R 20/15.
\textsuperscript{158} BFH, Urteil v. 21.09.2016, V R 43/15.
nen, soweit der Berichtigungszeitraum noch nicht abgelaufen ist, § 15a UStG. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG vermeidet diese Folge und verhindert die Doppelbelastung für Unternehmer, die beim Erwerb dieser Gegenstände keine Vorsteuer abziehen konnten.

4 E 1 Lieferung gemäß § 4 Nr. 28 UStG

Nach § 4 Nr. 28 UStG ist die Lieferung von Gegenständen befreit, die der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet hat, die nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 27 UStG steuerfrei sind.

Beispiele
Ein Arzt veräußert (Lieferung) ein Röntgengerät, mit dem er ausschließlich nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Umsätze ausgeführt hat. Der Verkauf ist ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (sog. Hilfsleistung), unterliegt aber der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG.

Ein Versicherungsvertreter veräußert seinen Pkw, den er für seine nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet hat, steuerbar, aber steuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG.

Die in § 4 Nr. 28 UStG vorausgesetzte ausschließlich steuerfreie Verwendung des Gegenstands muss während des gesamten Verwendungszeitraums bestanden haben, nicht nur in dem Kalenderjahr der Veräußerung.

Als Vereinfachungsregelung ist das Tatbestandsmerkmal „ausschließlich“ aber auch dann erfüllt, wenn der Unternehmer den Gegenstand in geringfügigem Umfang (das heißt bis zu höchstens 5 %159) für Tätigkeiten verwendet hat, die nicht nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 27 UStG steuerbefreit sind. Der Unternehmer darf dann aber keinen anteiligen Vorsteuerabzug für diesen Gegenstand geltend gemacht haben.

4 E 2 Repräsentationsgegenstände


Beispiele
Unternehmer U aus Ulm veräußert im Juni 2017 die im April 2015 angeschaffte, bisher ausschließlich für unternehmerische Zwecke (Repräsentationszwecke) genutzte Segeljacht.

Die Aufwendungen für die Segeljacht (Anschaffungskosten, laufende Aufwendungen) waren nicht zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG zugelassen, da es sich um Repräsentationsaufwendungen handelt, die nach § 4 Abs. 5 EStG nicht zum Betriebsausgabenabzug zugelassen sind. Der Verkauf der Jacht ist ein steuerbares Hilfsleistung, das aber steuerfrei nach § 4 Nr. 28 UStG ist.

159 Abschn. 4.28.1 Abs. 2 USIAE.
Stundenweise Vermietung in Hotels

Führt ein Unternehmer Vermietungsleistungen im Inland aus, muss er sich insbesondere mit der Frage der Steuerbefreiung und des maßgeblichen Steuersatzes auseinandersetzen. Steuerfrei ist nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken, von Berechtigungen, für die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke gelten, und von staatlichen Hoheitsrechten, die Nutzungen von Grund und Boden betreffen. Diese Steuerbefreiung basiert auf Art. 135 Abs. 1 Buchst. i MwStSystRL.

Nach der Rechtsprechung des BFH\(^{160}\) ist das wesentliche Merkmal einer steuerfreien Vermietung nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG, dem Vertragspartner auf bestimmte Zeit gegen eine Vergütung das Recht einzuräumen, ein Grundstück so in Besitz zu nehmen, als wäre er dessen Eigentümer, und jede andere Person von diesem Recht auszuschließen.

**Hinweis**

Die Überlassung von Hotelzimmern stellt unabhängig von der Dauer der Überlassung eine Vermietung in diesem Sinne dar.

---

**Risiko Steuerpflicht: Steuerbefreiungen**

**Update zu den Steuerbefreiungen (3)**


- Verpflichtet sich ein Unternehmer gegen Entgelt ein Mietverhältnis einzugehen, liegt eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG vor; BFH, Urteil v. 30.11.2016, V R 18/16.

---

Allerdings sind bestimmte Vermietungsleistungen ausdrücklich von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG ausgeschlossen. Steuerpflichtig ist danach insbesondere die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Diese Ausnahme ist auch über Art. 135 Abs. 2 Buchst. a MwStSystRL unionsrechtlich abgesichert. Danach ist insbesondere die Gewährung von Unterkunft im Rahmen des Hotelgewerbes oder in...


Keine Vermietungsleistung würde aber vorliegen, wenn der leistende Unternehmer eine gegenüber einer Vermietung andersartige Leistung erbringen würde. Dies ist gegeben, wenn neben der kurzfristigen Grundstücksüberlassung eine Vielzahl zusätzlicher geschäftlicher Aktivitäten wie Aufsicht, Verwaltung, Unterhaltung sowie die Zurverfügungstellung anderer Anlagen tritt, die der Grundstücksüberlassung ein anderes Gepräge geben\textsuperscript{162}. So ist der BFH\textsuperscript{163} bei der Zimmervermietung an Prostituierte in einem Bordell von einer insgesamt steuerpflichtigen, dem Regelsteuersatz unterliegenden Leistung ausgegangen, da nicht die Grundstücksnutzung, sondern die Möglichkeit, die Prostitution auszuüben, aus der Sicht des Leistungsempfängers im Vordergrund steht.


\begin{center}
\begin{tabular}{|p{\textwidth}|}
\hline
\textbf{Hinweis} \\
Nach der Rechtsprechung des BFH liegt keine Beherbergung vor, wenn die äußeren Umstände ergeben, dass der Schwerpunkt der Leistung nicht in der Überlassung zu Wohn- oder Schlafzwecken liegt, sondern in der Einräumung der Möglichkeit, in den Räumen sexuelle Dienstleistungen zu erbringen oder zu konsumieren. Der Vermieter gewährt dann nicht Unterkunft (Beherbergung), sondern stellt Räume zur Verfügung, um dem Mieter zu ermöglichen, darin sexuelle Handlungen vorzunehmen. Dafür sprach in dem zu entscheidenden Fall die halbstündige oder stündliche Vermietung eines Zimmers in einem Hotel in Bahnhofs Nähe und in unmittelbarer Nähe zahlreicher Betriebe der Erotikbranche, wobei es sich um ein Stadtviertel mit existierender Straßenprostitution handelt, wenn die Bezahlung im Voraus erfolgt, die Identität der Gäste nicht notiert wird und an die Hotelgäste Kondome verkauft werden. Unter diesen Umständen ist ein anderer Nutzungszeck als die Erbringung oder der Empfang sexueller Dienstleistungen nicht vorstellbar. \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}

Die Finanzverwaltung\textsuperscript{165} nimmt die Ergebnisse aus der Rechtsprechung des BFH auf und ergänzt den UStAE um die Feststellung, dass die halbstündige oder stundenweise Überlassung von Zimmern in einem „Stundenhotel“ keine Beherbergung i.S. d. § 4 Nr. 12 Satz 2 und § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 1 UStG darstellt und damit steuerfrei\textsuperscript{166} ist und – soweit auf die Steuerbefreiung zulässigerweise verzichtet werden sollte – nicht dem ermäßigten Steuersatz\textsuperscript{167} unterliegen kann.

\textsuperscript{161} § 12 Abs. 2 Nr. 11 USIG.  
\textsuperscript{163} BFH, Urteil v. 17.12.2014, XI R 16/11.  
\textsuperscript{164} BFH, Urteil v. 24.09.2015, V R 30/14.  
\textsuperscript{165} BMF, Schreiben v. 17.01.2017.  
\textsuperscript{166} Abschn. 4.12.9 Abs. 1 Satz 2 UStAE.  
\textsuperscript{167} Abschn. 12.16 Abs. 3 Satz 3 UStAE.
4 G Übernahme einer Mietverpflichtung

Der BFH\(^\text{168}\) musste sich mit der Übernahme von einer Mietverpflichtung beschäftigen.


Der BFH hob das Urteil der Vorinstanz auf und gab der Klage statt. Nach seinem Urteil liegen die Voraussetzungen für eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG vor.

Verpflichtet sich der Unternehmer gegen Entgelt, als Mieter ein Mietverhältnis einzugehen, ist diese Leistung nach § 4 Nr. 8 Buchst. g UStG steuerfrei. Maßgeblich ist hierfür, dass der Unternehmer als Mieter eine Geldverbindlichkeit übernimmt.

Dabei ist nicht danach zu differenzieren, ob der Unternehmer die Verpflichtungen aus einem bereits zuvor abgeschlossenen Mietvertrag von einem Mieter übernimmt oder sich selbst unmittelbar zum Eingehen eines Mietverhältnisses verpflichtet. Beide Fallgestaltungen sind unter Berücksichtigung des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität und der daraus ableitbaren Freiheit des Organisationsmodells gleich zu behandeln.

\(^\text{168}\) BFH, Urteil v. 30.11.2016, V R 18/16.
5 Risiko Steuersatz

5 A Nebenleistungen im Hotelgewerbe

5 A 1 Grundsätze zu den Nebenleistungen


- **Tipp**
  Auch die getrennte Abrechnung über Nebenleistungen ändert nichts an der umsatzsteuerlichen Behandlung der Nebenleistung \(^{170}\).

Zu beachten ist aber, dass eine Leistung nur dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung angesehen werden kann, wenn sie für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck hat, sondern nur das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen \(^{171}\). So hat der BFH \(^{172}\) entschieden, dass die Vermittlung einer Reiserücktrittskostenversicherung eine eigenständige Leistung ist und nicht als Nebenleistung zur Vermittlung einer Reise angesehen werden kann.

- **Hinweis**
  Voraussetzung für das Vorliegen einer Nebenleistung zu einer Hauptleistung ist aber immer, dass die Vertragsparteien von Haupt- und Nebenleistung identisch sein müssen.

5 A 2 Probleme im Hotelgewerbe

Vermietet ein Unternehmer im Inland Wohn- und Schlafräume zur kurzfristigen Beherbergung von Personen, ist dies ein steuerbarer Umsatz, der grundsätzlich nicht steuerbefreit ist, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG. Der Ort dieser Leistungen ist grundsätzlich immer dort, wo sich das Grundstück/Grundstücksteil befindet, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Dies trifft ebenso auf die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen zu.

- **Hinweis**
  Von einer kurzfristigen Vermietung wird ausgegangen, wenn die Vermietung nicht länger als sechs Monate (üblicherweise) dauert.

Mit Wirkung zum 01.01.2010 wurde der Steuersatz für diese Umsätze nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG auf 7 % ermäßigt. Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen nur die Umsätze, die der kurzfristigen Be-

---


\(^{170}\) Abschn. 3.10 Abs. 5 UStAE.

\(^{171}\) BFH, Urteil v. 31.05.2001, V R 97/98.

\(^{172}\) BFH, Urteil v. 13.07.2006, V R 24/02.
herbergung von Personen dienen. Dabei kommt es nicht darauf an, dass der Unternehmer ein klassisches Hotelgewerbe betreibt.

**Tipp**

Allerdings können nur die Leistungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, die der Beherbergung dienen. Die Finanzverwaltung\(^\text{173}\) hat exemplarisch die Beherbergungsleistungen und die nicht der Beherbergung dienenden Leistungen sowie die als Nebenleistungen zur Beherbergung aber zwingend abzugrenzenden Leistungen (sog. Aufteilungsgebot\(^\text{174}\)) aufgeführt.

---

**Überlassung von Räumen durch einen Unternehmer**

**Beherbergungsleistungen sind:**
- Überlassung möblierter und mit Einrichtungsgegenständen ausgestattete Räume
- Stromanschluss
- Überlassung von Wäsche und Bademänteln
- Reinigung der gemieteten Räume
- Bereitstellung von Körperpflegemittel, Schuhputz- und Nähzeug
- Weckdienst
- Bereitstellung von Schuhputzautomaten
- Mitunterbringung von Tieren in den begünstigten Räumen

**Keine Beherbergungsleistungen sind:**
- Überlassung von Tagungsräumen
- Überlassung von Räumen für berufliche oder gewerbliche Zwecke
- Gesondert vereinbarte Überlassung von Fahrzeug-Abstellplätzen
- Überlassung nicht ortsfester Wohnmobile, Hausboote o.ä.
- Beförderung in Schlafwagen der Eisenbahnen
- Überlassung von Kabinen auf der Beförderung dienenden Schiffe
- Bereitstellung von Schuhputzautomaten
- Vermittlung von Beherbergungsleistungen
- Umsätze von Tierpensionen
- Selbstnutzung von Ferienwohnungen

**Separat zu beurteilen (Aufteilungsgebot):**
- Verpflegungsleistungen, Mini-Bar
- Kommunikation, Bezahlfernsehen
- Wellnessangebote (ohne Pool)
- Fahrberechtigungen im Nahverkehr
- Eintrittskarten für Veranstaltungen
- Gepäcktransport außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Überlassung von Sportgeräten – und anlagen
- Ausflüge und Transporte außerhalb des Beherbergungsbetriebs
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice

---

\(^{173}\) BMF, Schreiben v. 05.03.2010. Vgl. auch Abschn. 12.16 UStAE.

Hinweis
Dienstleistungen eines Hotelunternehmers, wie z.B. Verpflegungsleistungen, die gewöhnlich mit Reisen verbunden sind, nur einen im Vergleich zu den Umsätzen, die die Unterbringung betreffen, geringen Teil des pauschalen Entgelts ausmachen und zudem zu den traditionellen Aufgaben eines Hoteliers gehören, stellen für die Kundenschaft lediglich das Mittel dar, um die Hauptdienstleistung des Hoteliers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen, sie stellen deshalb Nebenleistungen dar. Damit bestimmt sich der Ort dieser Leistungen nach dem Grundstücksort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)\(^{175}\). Bezüglich des Steuersatzes gilt hier aber das Aufteilungsgebot, sodass die Verpflegungsleistungen dem Regelsteuersatz unterliegen.


**Risiko Steuersatz: Nebenleistungen im Hotelgewerbe**

**Überlassung von Parkplätzen**

- In einer Betriebsprüfung unterwarf der Prüfer von den Übernachtungsentgelten pro Hotelgast pauschal 1,50 € für die Parkmöglichkeit, obwohl keine Vereinbarung über entgeltliche Parkplatznutzung mit dem Hotelgast vorlag.

- Der BFH (Urteil v. 01.03.2016, XI R 11/14) musste sich mit diesem Sachverhalt auseinandersetzen.

- Bei Übernachtungen in einem Hotel unterliegen nur die unmittelbar der Vermietung (Beherbergung) dienenden Leistungen des Hoteliers dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %.

- Die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste gehört nicht dazu; sie ist mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu besteuern. Das gilt auch dann, wenn hierfür kein gesondertes Entgelt berechnet wird.

- Zurückverweisung an das FG zur Prüfung, ob 1,50 € als Schätzung angemessen sind. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass der Parkplatz auch von Restaurantgästen genutzt werden kann.

In einem neuen Verfahren musste der BFH\(^{176}\) sich mit einem weiteren Fall der Abgrenzung von Haupt- und Nebenleistung bzw. mit dem Aufteilungsgebot auseinandersetzen. In dem zu entscheidenden Sachverhalt betrieb die Klägerin ein Hotel mit Restaurants sowie Wellness-, Beauty- und Fitnessbe-

---

\(^{175}\) BFH, Urteil v. 20.03.2014, V R 25/11.

\(^{176}\) BFH, Urteil v. 01.03.2016, XI R 11/14.
reichen. Für die Gäste – unabhängig davon, ob diese im Hotel übernachteten oder nur das Restaurant
oder den Sauna- und Wellnessbereich besuchten – standen am Hotel Parkmöglichkeiten zur Verfü-
gung. Die mit einem Kfz angereisten Hotelgäste durften freie Parkplätze belegen, ohne dass hierüber
mit der Klägerin eine Vereinbarung getroffen wurde. Die Klägerin prüfte nicht, ob ein Hotelgast mit
einem Kfz angereist war und ob er einen der hoteleigenen Parkplätze nutzte. Dementsprechend wur-
de eine Parkplatznutzung nicht in Rechnung gestellt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die
Einräumung von Parkmöglichkeiten mit dem Regelsteuersatz von 19% zu versteuern sei und schätz-
te die kalkulatorischen Kosten hierfür mit 1,50 € (netto) pro Hotelgast. Das Finanzgericht\(^\text{177}\) stellte sich
auf die Seite der Hotelbetreiberin und sah die Überlassung der Parkplätze als Nebenleistung zur
Übernachtungsleistung an. Zur Begründung führte es aus, das Vorhalten von Parkplätzen sei im
Streitfall als Nebenleistung zur Beherbergung zu beurteilen und diene dieser unmittelbar, weshalb
auch insoweit gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG der ermäßigte Steuersatz von 7% anzuwenden sei.

Der BFH wandte sich gegen die Entscheidung des Finanzgerichts und gab der Klage im Wesentlichen
statt. Entgegen der Auffassung des Finanzgerichts diente die Einräumung von Parkmöglichkeiten
durch die Klägerin – wie die von einem Hotelier im Zusammenhang mit der Vermietung (Beherber-
gung) erbrachten Frühstücksleistungen – nicht i.S.d. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unmittelbar der Vermie-
tung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden
bereithält, sondern der Verwahrung eines vom Hotelgast eventuell mitgeführten Fahrzeugs; sie sei
deshalb von der Steuerermäßigung ausgenommen. Allerdings muss das Finanzgericht im zweiten
Rechtszug prüfen, ob die Schätzung mit 1,50 € angemessen ist.

\[\text{Hinweis}\]
\begin{center}
Unerheblich ist nach der Auffassung des BFH dabei, ob es sich um eine entgeltliche oder
 eine unentgeltliche Überlassung von Parkplätzen handelt.
\end{center}

Ein vergleichbares Problem ergibt sich im Hotelgewerbe, wenn in dem Hotel auch ein Wellnessbe-
reich unterhalten wird. Da seit dem 01.07.2015 Saunaleistungen nicht mehr dem ermäßigten Steuer-
satz unterliegen, müssen auch hier entsprechende Aufteilungen vorgenommen werden. Als eines der
sich aus der Änderung des Steuersatzes bei den Saunaleistungen ergebenden Folgeprobleme ergab
sich die Frage, wie eine Aufteilung von Entgelten zu erfolgen hat, wenn Beherbergungsunternehmen
ihren Gästen auch eine Sauna zur Verfügung stellen und dies im Pauschalentgelt für die Beherber-
gungsleistung mit enthalten ist.

Die Finanzverwaltung hat dazu in einem Schreiben\(^\text{178}\) festgestellt, dass ein pauschal erhobenes Ent-
gelt ab dem 01.07.2015 sachgerecht auf die einzelnen Leistungsteile aufzuteilen ist. Soweit das Ent-
gelt auf die Beherbergungsleistung entfällt, unterliegt sie dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2
Nr. 11 UStG), soweit das Entgelt auf das Saunaangebot entfällt, muss dies mit dem Regelsteuersatz
versteuert werden. Die Finanzverwaltung ermöglicht es dem Unternehmer aber, den Anteil, der auf die
regelbesteuerte Leistung entfällt, im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Als Schät-
zungsmaßstab wird der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnauf-
schlags vorgeschlagen.

\(^{177}\) Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil v. 16.01.2014, 5 K 273/13.
\(^{178}\) BMF, Schreiben v. 21.10.2015.
Risiko Steuersatz: Nebenleistungen im Hotelgewerbe

Sauna im Hotel

- Problematisch ist die Abgrenzung zwischen ermäßigt besteuerten Beherbergungsdienstleistungen und den seit dem 01.07.2015 regelbesteuerten Saunaangeboten.

- Das BMF (Schreiben v. 21.10.2015) hat zur Abgrenzung Stellung genommen:
  - Pauschale Beherbergungsentgelte sind auf die regelbesteuerten Saunaangebote und die anderen ermäßigt besteuerten Leistungen aufzuteilen.
  - Anwendung auf alle Leistungen seit dem 01.07.2015.

- Die Aussagen sind wenig hilfreich; keine Stellungnahme zur Ermittlung, welche Kunden in die Sauna gehen – unterschiedliche Frequenzen in unterschiedlichen Hoteltypen; Problem der kalkulatorischen Kosten.

**Hinweis**

Der kalkulatorische Kostenanteil wird sich in diesem Fall auf das Saunaangebot beschränken. Wenn in dem Beherbergungsbetrieb auch noch ein Schwimmbad unterhalten wird, unterliegt dies dem ermäßigt Steuersatz, sodass dieser Kostenanteil nicht mit für die Saunaleistung herangezogen werden kann.

Darüber hinaus kann der Unternehmer das Saunaangebot auch in dem sog. „Business-Package“ 
 mit erfassen. Dieses „Business-Package“ war schon ein Angebot der Finanzverwaltung bei Einführung des ermäßigten Steuersatzes für die Beherbergungsleistungen, um den Unternehmern eine vereinfachte Erfassung der nicht ermäßigt besteuerten Leistungen zu ermöglichen. Der Unternehmer kann – soweit er dies möchte – einen Anteil von 20 % des Übernachtungspreises pauschal als Entgeltsanteil für die nicht ermäßigt besteuerten Leistungen erfassen, ohne die darunter fallenden Leistungen detailliert in der Rechnung aufführen zu müssen.

179 Auch als Servicepauschale bezeichnet.
5 B Steuersatz bei der Lieferung von Fotobüchern

Früher wurde in Deutschland Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern dem ermäßigten Steuersatz unterworfen. Das BMF hat unter Bezugnahme auf das Unionsrecht festgestellt, dass Fotobücher dem allgemeinen Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG unterliegen. Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Nr. 49 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG ist nicht anwendbar.

Hinweis
Nach der Durchführungsverordnung (EU) 2015/2254 der Kommission vom 02.12.2015 zur Einreihung bestimmter Waren in die Kombinierte Nomenklatur ist eine fest gebundene Ware (sog. „Fotobuch“) aus Papier mit Abmessungen von etwa 21 cm × 31 cm, mit gedruckten vollfarbigen, personalisierten Fotos und kurzem Text zu den Aktivitäten, Veranstaltungen, Personen usw. auf den jeweiligen Fotos in die Position 4911 91 00 einzureihen. Eine Einreihung in Position 4901 als Buch ist ausgeschlossen, da die Ware nicht zum Lesen bestimmt ist.

Risiko Steuersatz: Bücher?

Steuersatz für Fotobücher - Neuregelung

- Bisher wurden in der Praxis Fotobücher (regelmäßig über das Internet erstellt) als Bücher nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 49 Buchst. a der Anlage 2 zum UStG mit dem ermäßigten Steuersatz abgerechnet.

- Die Regelung gilt in allen offenen Fällen (sowohl Lieferungen wie auch innergemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern); für vor dem 01.01.2017 ausgeführte Leistungen wurde es – auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn noch der ermäßigte Steuersatz angewendet wurde.

Die Anwendung des Regelsteuersatzes gilt auch dann, wenn der zu beurteilende Gegenstand andere Abmessungen als die in der Durchführungsverordnung genannten aufweist oder nicht oder nicht vollständig im Vollfarbdruck hergestellt wurde.

BMF, Schreiben v. 20.04.2016.
Tipp
Fotobücher weisen regelmäßig folgende Eigenschaften auf:

Der Inhalt der Ware wird vom Leistungsempfänger unter Zuhilfenahme eines vom leis-
tenden Unternehmer zur Verfügung gestellten Computerprogramms bzw. über einen In-
ternetbrowser mit entsprechender Webanwendung individuell gestaltet. Er besteht aus
Fotos ggfs. ergänzt um einen kurzen Text zu den Aktivitäten, Veranstaltungen, Personen
usw., die auf den Fotos abgebildet sind. Der Inhalt dient der Dokumentation privater Er-
ignisse oder der Darstellung von Unternehmen (z.B. anlässlich von Firmenjubiläen oder
Abbildung von Referenzobjekten). Die Ware ist nicht zur allgemeinen Verbreitung bei-
spielsweise durch Verlage oder über den Buchhandel bestimmt. Eine internationale

Die Regelungen sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Vorbehaltlich der Einschränkungen in
Nr. 49 der Anlage 2 zum UStG wurde es für vor dem 01.01.2017 ausgeführte Lieferungen und inner-
gemeinschaftliche Erwerbe von Fotobüchern auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungs-
empfängers nicht beanstandet, wenn der Unternehmer diese Umsätze dem ermäßigten Steuersatz
unterwarf.

5 C Steuersatz bei Lieferung von Kaffee

In der Praxis stellen Lieferanten, die ihren Kunden (z.B. Kantinenbetreibern) Kaffeebohnen und Kaf-
feepulver liefern, auch kostenfrei Kaffeautomaten zur Verfügung, wenn ein entsprechend langfristiger
Liefervertrag abgeschlossen wird. Dabei sind die Überlassungs- und Wartungskosten mit in die Preise
für die Kaffeebohnen und das Kaffeepulver kalkulatorisch einbezogen.

Hinweis
Die Lieferung von Kaffeebohnen oder Kaffeepulver unterliegt nach § 12 Abs. 2. Nr. 1
UStG i.V.m. Nr. 12 der Anlage zum UStG dem ermäßigtem Steuersatz. Der Verkauf zu-
bereiteter Kaffeegetränke (auch „Coffee to go“) unterliegt dagegen dem Regelsteuersatz.

Die Überlassung von Kaffeemaschinen wie auch die Wartung von Kaffeemaschinen unter-
liegt ebenfalls dem Regelsteuersatz.

Die OFD Niedersachsen stellt in einer Verfügung klar, dass die Überlassung der Kaffeeautomaten
und die Wartung der Geräte eine eigenständige Leistung darstellt und nicht als Nebenleistung zur
Lieferung der Kaffeebohnen und des Kaffeepulvers angesehen werden kann. Damit müssen einheitli-
che Preise für die Lieferung der Kaffeebohnen und des Kaffeepulvers, in die auch die Kosten für die
Überlassung und Wartung der Geräte eingepreist sind, aufgeteilt werden. Das vereinbarte Entgelt
muss in einen Teil für die dem ermäßigten Steuersatz unterliegende Lieferung der Kaffeebohnen und
des Kaffeepulvers und in die dem Regelsteuersatz unterliegende Überlassung und Wartung der Gerä-
te sachgerecht aufgeteilt werden. Dabei ist nach den allgemeinen Grundsätzen das einfachstmögliche
Aufteilungsverfahren zu wählen.

\[181\] Eine Ausnahme kann sich lediglich dann ergeben, wenn der Milchanteil mindestens 75 % erreicht.
\[182\] OFD Niedersachsen, Verfügung v. 20.05.2016.
Das einfachstmögliche Aufteilungsverfahren wird in diesem Fall regelmäßig das Verhältnis der Preise sein, die der Unternehmer für die Erbringung der Einzelleistungen verlangen würde. Soweit solche Angebotspreise nicht vorliegen sollten, muss die Aufteilung im Rahmen einer sachgerechten Schätzung vorgenommen werden.

**Tipp**

Risiko Steuersatz: Kaffee?

**Kaffee - ein Alltagsproblem?**

- Lieferung von Kaffeebohnen und Kaffeepulver ist in Anlage 2 zum UStG (lfd. Nr. 12) enthalten und unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

- Nicht ermäßigt besteuert ist die Abgabe von Kaffeegetränken (unabhängig davon, ob im Restaurant, „to go“ oder am Getränkeautomaten, § 12 Abs. 1 UStG).

- Problem ergibt sich, wenn Kaffeeleihanten an Gastronomiebetriebe Kaffeebohnen / Kaffeepulver liefern, gleichzeitig aber (im Lieferentgelt eingepreist) Kaffeautomaten stellen und deren Wartung übernehmen.

Ob ein Leistungsbündel eine einheitliche Leistung darstellt oder in einzelne Leistungen aufzuteilen ist, ist in der Praxis nicht immer einfach zu beurteilen und oftmals auch streitbefangen. Insbesondere dann, wenn die einzelnen Leistungselemente unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ist Streit vorprogrammiert.

6 Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren


6 A Allgemeines


Die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger setzt grundsätzlich im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung voraus; es muss also im Inland eine Umsatzsteuer nach den Grundregelungen des deutschen Umsatzsteuergesetzes entstehen. Sie ist aber nicht auf die Fälle beschränkt, bei denen der Leistungsempfänger für die erhaltene Leistung mit Geld bezahlt, sondern auch dann anzuwenden, wenn es sich bei der Gegenleistung des Leistungsempfängers um eine Leistung oder eine sonstige Leistung handelt, somit also ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt.

Eine Ausnahme von der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ergibt sich nur in bestimmten, gesetzlich definierten Fällen.

6 B Leistungsempfänger als Steuerschuldner

Der Leistungsempfänger wird nur dann Steuerschuldner für die an ihn ausgeführte Leistung, wenn es sich um einen Unternehmer oder eine juristische Person handelt. Bei den im Inland ausgeführten Bauleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ist weitere Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger selbst Bauleistungen in diesem Sinne ausführt. Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG und der Übertragung der Treibhausgasemissionen nach § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG greift das Steuerschuldnerverfahren nur ein, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, nicht jedoch bei Leistungen an nichtunternehmerisch tätige juristische Personen.

Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, kommt es nicht darauf an, ob er steuerpflichtige Umsätze ausführt, ein Kleinunternehmer ist oder ob er die Leistung für sein Unternehmen erhält. Es ist allein entscheidend, ob er die Eigenschaft als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG erfüllt. Damit fallen auch Unternehmer als Leistungsempfänger unter diese Regelung, die ansonsten in der Praxis gar nichts mit der Umsatzsteuer zu tun haben.

183 Bis 30.06.2010 war dies auf die juristischen Personen des öffentlichen Rechts beschränkt.
Beispiel
Der praktische Arzt A aus München lässt sein privat genutztes Einfamilienhaus von einem tschechischen Unternehmer renovieren.

Da der Arzt Unternehmer nach § 2 UStG ist, wird er für die im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung (soweit der Unternehmer auch Hauptstoffe verwendet) des tschechischen Bauunternehmers zum Steuerschuldner, § 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 und Satz 6 UStG.

Die Übertragung der Steuerschuldnerschaft ist nicht davon abhängig, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, auch ein im Ausland ansässiger Unternehmer wird zum Steuerschuldner, wenn im Inland an ihn eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung ausgeführt wird, die unter die Regelungen des § 13b Abs. 2 UStG fällt.

Handelt es sich bei dem leistenden Unternehmer um einen Kleinunternehmer, ist das Steuerschuldnerverfahren aber nicht anzuwenden (§ 13b Abs. 5 Satz 8 UStG).

Beispiel
Gebäudereiniger G lässt von seinem Subunternehmer U eine Gebäudereinigungsleistung ausführen, die G selbst wieder gegenüber einem Auftraggeber als Gebäudereinigungsleistung ausgeführt. Der leistende Unternehmer U ist Kleinunternehmer, § 19 Abs. 1 UStG.

Obwohl eine Gebäudereinigungsleistung an einen anderen Gebäudereiniger ausgeführt wird, wird G nicht zum Steuerschuldner, da der leistende Unternehmer ein Kleinunternehmer ist, § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG.

Zu beachten ist aber, dass der Kleinunternehmer als Leistungsempfänger sehr wohl zum Steuerschuldner für eine an ihn ausgeführte Leistung werden kann, wenn die weiteren Voraussetzungen des § 13b UStG vorliegen.

6 C Die Risiken

Grundsätzlich ist das Reverse-Charge-Verfahren für die Beteiligten vorteilhaft, wenn beide Vertragsparteien den Vorgang richtig einordnen und die zutreffenden Konsequenzen daraus ziehen.

Wird aber eine fehlerhafte Beurteilung vorgenommen, können sich entweder bei dem leistenden Unternehmer oder bei dem Leistungsempfänger steuerliche Risiken ergeben.

184 Die Regelung kann sich aber nicht auf Leistungen eines ausländischen Unternehmers beziehen, da die Kleinunternehmergebnischaft einen im Inland ansässigen Unternehmer voraussetzt, § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG.
Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren

### die Risiken (1)

**U**

Leistung

Steuerbar und steuerpflichtig

**Leistungsempfänger** = Steuerschuldner

Steuer-
schuld

Finanzamt


- **Falsch**: Leistender Unternehmer weist auf Nettobetrag Umsatzsteuer zusätzlich aus. Leistungsempfänger zahlt Bruttobetrag an den leistenden Unternehmer.

- **Kein wirtschaftliches Risiko**

**U**

Leistung

steuerbar und steuerpflichtig

**Leistungsempfänger** = Steuerschuldner

Steuer-
schuld

Finanzamt

- **Richtig**: Leistender Unternehmer schuldet gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG. Leistender Unternehmer hat Bruttobetrag erhalten.

- **Falsch**: Leistender Unternehmer schuldet (zusätzlich) Umsatzsteuer nach § 13b UStG. Leistungsempfänger hat keinen Vorsteuerabzug aus unrichtig ausgewiesenen Steuerbetrag.

- **Wirtschaftliches Risiko**

Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren

### die Risiken (2)

**U**

Leistung

Steuerbar und steuerpflichtig

**Leistungsempfänger** = Steuerschuldner

Steuer-
schuld

Finanzamt

- **Richtig**: Leistender Unternehmer stellt Rechnung aus, in der die Umsatzsteuer zusätzlich gesondert ausgewiesen wird; Leistungsempfänger zahlt Bruttobetrag.

- **Falsch**: Leistender Unternehmer stellt Rechnung über Nettobetrag aus und geht davon aus, dass der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet. Leistungsempfänger zahlt Nettobetrag an den leistenden Unternehmer.

- **Wirtschaftliches Risiko**

**U**

Leistung

steuerbar und steuerpflichtig

**Leistungsempfänger** = Steuerschuldner

Steuer-
schuld

Finanzamt

- **Richtig**: Leistender Unternehmer schuldet Umsatzsteuer für seine ausgeführte Leistung.

- **Falsch**: Leistender Unternehmer hat aber nur Nettobetrag erhalten.

- **Wirtschaftliches Risiko**

- **Kein wirtschaftliches Risiko**
Die Regelung über die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers ist in den folgenden Fällen anzuwenden:

- ein im Ausland ansässiger Unternehmer erbringt im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung oder eine steuerpflichtige sonstige Leistung (§ 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG),
- im Rahmen einer Sicherungsübereignung werden Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG),
- es wird ein steuerpflichtiger Umsatz ausgeführt, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt - im Regelfall also die Lieferung eines Grundstücks, die vom liefernden Unternehmer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtig ausgeführt wird (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG),
- ein Unternehmer führt Werklieferungen oder sonstige Leistungen aus, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken («Bauleistungen») dienen. Ausgenommen sind Planungs- und Überwachungsleistungen. Voraussetzung ist aber, dass die Leistung an einen anderen Unternehmer ausgeführt wird, der selbst nachhaltig Bauleistungen dieser Art ausführt (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG),
- es werden Lieferungen von Gas, Elektrizität sowie auch Wärme- oder Kältelieferung durch eine Fernnetz durch einen ausländischen Unternehmer im Inland nach § 3g UStG ausgeführt (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG) sowie unter weiteren Voraussetzungen auch durch einen inländischen Unternehmer (seit dem 01.09.2013) wenn bei der Lieferung von Gas der Erwerber ein Wiederverkäufer ist und bei der Lieferung von Elektrizität Lieferer und Erwerber Wiederverkäufer sind (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG),
- es werden bestimmte Treibhausgasemissionsrechte übertragen (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG),
- bestimmte, in einer Anlage 3 zum UStG aufgeführter Reststoffe werden an einen Unternehmer geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG),
- Gebäudereinigungsleistungen werden an einen Gebäudereiniger ausgeführt (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG),
- es wird Gold oder Goldplattierungen mit einem Feingehalt von mindestens 325/1.000 geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG),
- Lieferung von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen vor Einbau in Endgeräte sowie (seit dem 01.10.2014) Tablet-Computer oder Spielekonsolen, wenn das Entgelt mindestens 5.000,- € beträgt (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG),
- (seit dem 01.10.2014, nochmals geändert zum 01.01.2015) Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen, die in einer Anlage 4 zum UStG enthalten sind, wenn das Entgelt mindestens 5.000,- € beträgt (§ 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG).

**6 D 1 Werklieferung oder sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers**

Einer der Hauptanwendungsfälle für das Steuerschuldnerverfahren ist die Ausführung von Werklieferungen nach § 3 Abs. 4 UStG oder die Ausführung von sonstigen Leistungen durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer. Da der Begriff der sonstigen Leistung auch die Werkleistung mit erfasst, ist nur die Lieferung eines ausländischen Unternehmers aus der Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens auszuscheiden. Voraussetzung für die Anwendung des § 13b UStG ist jedoch immer, dass der
Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren

Sonderfall des § 13b Abs. 1 UStG

- § 13b Abs. 1 UStG: Für im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers (nach § 3a Abs. 2 UStG) entsteht die Steuer mit Ablauf des VAZ, in dem die Leistung ausgeführt ist. Der Leistungsempfänger wird zwingend zum Steuerschuldner.

Unternehmer aus anderem Mitgliedstaat

§ 13b Abs. 7 UStG

sonstige Leistung nach

§ 3a Abs. 2 UStG

§ 13b Abs. 1 UStG

Unternehmer oder juristische Person


Der Rechtsanwalt erfasst die Leistung in der ZM des vierten Quartals 2016.

Die im Inland steuerbare Leistung des ausländischen Unternehmers muss darüber hinaus auch steuerpflichtig sein – eine Steuerbefreiung nach § 4 USIG darf nicht einschlägig sein.

Die Anwendungsfälle des Reverse-Charge-Verfahrens sind in zwei verschiedene Vorschriften eingestellt. Dies erfolgte ausschließlich wegen der unionsrechtlich notwendigen unterschiedlichen Zeitpunkte der Steuerentstehung.

- Führt ein in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässiger Unternehmer eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person aus, der aber eine USt-IdNr. erteilt worden ist und ist der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland, ist dieser Vorgang in § 13b Abs. 1 UStG aufgeführt. In diesem Fall entsteht beim Leistungsempfänger die Steuer immer im Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.


Voraussetzung für die Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens in den in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG aufgeführten Fällen ist, dass es sich bei dem leistenden Unternehmer um einen im Ausland ansässigen Unternehmer handeln muss. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der leistende Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet oder dem übrigen Gemeinschaftsgebiet kommt. Diese Unter-
scheidung ist nur für die Bestimmung des Zeitpunkts der in Deutschland entstehenden Umsatzsteuer von Bedeutung.

Ein im Ausland ansässiger Unternehmer liegt nach § 13b Abs. 7 UStG dann vor, wenn der leistende Unternehmer weder im Inland noch auf der Insel Helgoland oder den Freihäfen oder dem Küstenstreifen zwischen der Hoheitsgrenze und der Strandlinie

- einen Wohnsitz,
- seinen Sitz,
- seine Geschäftsleitung oder
- eine Betriebsstätte\(^\text{185}\) hat.

\begin{center}
\begin{tabular}{|c|}
\hline
\textbf{Hinweis} \\
Nach der Rechtsprechung des EuGH\(^\text{186}\) geht der Sitz der wirtschaftlichen Tätigkeit dem Wohnsitz vor. \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}


---

\(^{185}\) Bis 31.12.2009 war anstelle der Betriebsstätte eine Zweigniederlassung genannt.

\(^{186}\) EuGH, Urteil v. 06.10.2011, C-421/10 – Markus Stoppelkamp.
Der Leistungsempfänger hat nachzuweisen, dass die Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf ihn nicht in Betracht kommt. Dabei ergibt sich in der Praxis immer die Schwierigkeit, tatsächlich festzustellen, ob der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist oder nicht. Es ist dabei unerheblich, ob der leistende Unternehmer im Inland bei einem Finanzamt geführt wird oder eine USt-IdNr. aus Deutschland vorweisen kann.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Definition des ausländischen Unternehmers, § 13b Abs. 7 UStG</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Hat ein Unternehmer seinen Sitz im Ausland und eine Betriebsstätte im Inland, gilt die Leistung als von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt, wenn die Betriebsstätte an dem Umsatz nicht beteiligt ist.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Deutschland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Betriebsstätte</td>
</tr>
<tr>
<td>Unternehmer A</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Ausland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>Unternehmer A - Hauptsitz</td>
</tr>
</tbody>
</table>

<table>
<thead>
<tr>
<th>Deutschland</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>Unternehmer B</td>
</tr>
</tbody>
</table>

| • A ist Steuerschuldner, die Steuerschuld geht nicht auf B über, da A kein ausländischer Unternehmer ist. |

| • B wird zum Steuerschuldner, da A ein ausländischer Unternehmer ist; Reverse-Charge-Verfahren. |

EuGH, Urteil v. 06.10.2011, C-421/10 – Markus Stoppelkamp
• Das Unionsrecht ist dahin auszulegen, dass der betreffende Steuerpflichtige bereits dann ein „im Ausland ansässiger Steuerpflichtiger“ ist, wenn er den Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Ausland hat.
• Anpassung ist durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz zum 30.06.2013 in § 13b Abs. 7 UStG erfolgt.

Hat der leistende Unternehmer im Inland nur eine Betriebsstätte, sind nicht alle Leistungen grundsätzlich aus der Anwendung des § 13b USIG ausgeschlossen, sondern nur die Leistungen, die von der inländischen Betriebsstätte ausgeführt werden. Leistungen, die von dem ausländischen Hauptsitz ausgeführt werden unterliegen trotz einer inländischen Betriebsstätte in Deutschland dem Reverse-Charge-Verfahren.

► Beispiel

---

**Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren**

<table>
<thead>
<tr>
<th>Überblick über die sonstigen Anwendungsfälle in § 13b Abs. 2 UStG</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Unternehmer als Sicherungsgeber</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Lieferung sicherungs-übergebener Waren</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Unternehmer</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Leistung, die unter das GrEStG fällt</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Unternehmer</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Bauleistung</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Ausländischer Unternehmer</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Lieferung von Gas, Elektrizität, Fernwärme oder Fernkälte</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Unternehmer</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>Lieferung von Gas oder Elektrizität</td>
</tr>
<tr>
<td>§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG</td>
</tr>
<tr>
<td><strong>Unternehmer</strong></td>
</tr>
<tr>
<td>(muss Erdgas / Strom weiterliefern)</td>
</tr>
</tbody>
</table>
6 D 2  
Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände

Das Steuerschuldnerverfahren kommt auch bei der Lieferung von sicherungsübereigneten Gegenständen vom Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens zur Anwendung, § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG.

Beispiel


6 D 3  
Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

Nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG fallen alle Umsätze unter das Reverse-Charge-Verfahren, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Dies sind im Regelfall alle Lieferungen von Grundstücken. Voraussetzung ist aber, dass auch eine Umsatzsteuer tatsächlich entsteht. Gerade bei der Lieferung von Grundstücken kann es dazu kommen, dass er Umsatzentweder nicht steuerbar ist oder einer Steuerbefreiung unterliegt. Deshalb sollte bei einer Lieferung eines Grundstücks (oder einem anderen Grundstücksumsatz) immer in der folgenden Reihenfolge geprüft werden:

- Es liegt keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor. Insbesondere bei der Veräußerung von Miet- oder Gewerbeimmobilien kann eine solche Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung vorliegen.

- Der Verkäufer konnte bei dem Verkauf auf die gesetzlich vorgeschriebene Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG verzichten - Option auf die Steuerpflicht nach § 9 UStG.\(^{188}\)

Beispiel
Der Bauunternehmer B hat ein unbebautes Grundstück als Vorratsgrundstück erworben. Im Januar 2017 verkauft er das Grundstück an einen befreundeten Bauunternehmer, in dem notariellen Kaufvertrag wird auf die Steuerfreiheit des Umsatzes verzichtet. Der Erwerber wird zum Steuerschuldner der aus der Lieferung entstehenden Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG.

6 D 4  
Ausführung von Bauleistungen an bestimmte Leistungsempfänger

a) Bauleistung

Führt ein Unternehmer im Inland Bauleistungen aus, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, kann der Leistungsempfänger ebenfalls

\(^{187}\) Vgl. auch Abschnitt 1.2 Abs. 1 UStAE.

\(^{188}\) Der Verzicht auf die Steuerbefreiung setzt nach § 9 Abs. 1 UStG voraus, dass der Verkauf an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Darüber hinaus muss der Verkäufer schon im notariellen Vertrag auf die Steuerfreiheit verzichtet haben, § 9 Abs. 3 UStG.
zum Steuerschuldner werden, § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG. Ausgenommen sind aber Planungs- und Überwachungsleistungen (z.B. von Architekten oder Ingenieuren) von dieser Regelung. Dazu muss ein Unternehmer Bauleistungen ausführen und der Leistungsempfänger muss selbst nachhaltig solche Leistungen ausführen.


Einen Überblick über die unter die Regelung fallenden Bauleistungen gibt die folgende Zusammenstellung:

<table>
<thead>
<tr>
<th>als Bauleistungen gelten</th>
<th>nicht als Bauleistungen gelten</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Abbrucharbeiten an einem Bauwerk</td>
<td>Analyse von Baustoffen</td>
</tr>
<tr>
<td>Aufzugeinbau</td>
<td>Anlegen von Bepflanzungen, Gärten oder Wegen</td>
</tr>
<tr>
<td>Ausbauarbeiten an einem Bauwerk</td>
<td>Anliefern von Beton</td>
</tr>
<tr>
<td>Baugeräte, wenn Vermietung mit Bedienpersonal für substanzverändernde Arbeiten</td>
<td>Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn überlassene Arbeitnehmer Bauleistungen erbringen</td>
</tr>
<tr>
<td>Bauteilelieferung, wenn der liefernde Unternehmer auch den Einbau schuldet</td>
<td>Aufstellen von Messeständen</td>
</tr>
<tr>
<td>Betriebsvorrichtung, Einbau, wenn fest mit dem Grund und Boden verbunden</td>
<td>Baugeräte, bloße Vermietung</td>
</tr>
<tr>
<td>Bodenbeläge (Einbau)</td>
<td>Bauleitung als selbstständige Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>Brunnenbau</td>
<td>Baustellenabsicherung als selbstständige Leistung</td>
</tr>
<tr>
<td>Dachbegrünung eines Hauses</td>
<td>Baustoffe (Lieferung)</td>
</tr>
<tr>
<td>Einbauküche (Einbau)</td>
<td>Bauteilelieferung, wenn der liefernde Unternehmer lediglich das Bauteil schuldet</td>
</tr>
<tr>
<td>Einbau von Bestandteilen (Fenstern, Türen, Garagen, Markisen, ...)</td>
<td>Beton, bloße Anlieferung</td>
</tr>
<tr>
<td>Einbau von Einrichtungsgegenständen, soweit mit dem Gebäude fest verbunden (Schaufensteranlagen, Gartestätteineinrichtungen); dies gilt nicht, wenn die eingebauten Teile leicht wieder zu entfernen sind</td>
<td>Betriebsvorrichtung, Einbau, wenn beweglich</td>
</tr>
<tr>
<td>Hausanschlüsse (Strom, Wasser), soweit eigenständige Leistung</td>
<td>Gerüstbau</td>
</tr>
<tr>
<td>Heizungseinbau</td>
<td>Hubarbeitsbühne, bloße Vermietung oder wenn Vermietung mit Bedienpersonal, wenn die Bühne lediglich nach Weisung des Anmietenden eingesetzt wird</td>
</tr>
<tr>
<td>Holz- und Bautenschutz</td>
<td>Künstlerische Leistungen an Bauwerken, wenn der Künstler nur Planung und Überwachung schuldet</td>
</tr>
<tr>
<td>Kanalbau</td>
<td>Lkw/Lkw-Ladekran, bloße Vermietung oder wenn Vermietung mit Bedienpersonal, wenn Gegenstand lediglich nach Weisung des Anmietenden verwendet wird</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Abgrenzung der Bauleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG (alphabetisch)\(^\text{189}\)

<table>
<thead>
<tr>
<th>als Bauleistungen gelten</th>
<th>nicht als Bauleistungen gelten</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>Künstlerische Leistungen an Bauwerken, soweit der Künstler auch die Ausführung des Werks schuldet</td>
<td>Lieferung von Wasser und Energie</td>
</tr>
<tr>
<td>Malerarbeiten</td>
<td>Maschineneinbau, wenn beweglich</td>
</tr>
<tr>
<td>Pflasterarbeiten</td>
<td>Materialcontainer (Aufstellen)</td>
</tr>
<tr>
<td>Reinigungsarbeiten, bei denen die Oberfläche verändert wird (Sandstrahlarbeiten)</td>
<td>Materiallieferungen</td>
</tr>
<tr>
<td>Reparaturarbeiten (Erhaltungsarbeiten), soweit die Nichtaufgriffsgrenze von 500,- € überschritten wird</td>
<td>Mobiles Toilettenhaus (Aufstellen)</td>
</tr>
<tr>
<td>Straßen- und Wegebau</td>
<td>Planungs- und Überwachungsleistungen (Architekten, Fach Ingenieure)</td>
</tr>
<tr>
<td>Substanzbeseitigende Arbeiten</td>
<td>Prüfingenieur</td>
</tr>
<tr>
<td>Substanzerhaltende Arbeiten</td>
<td>Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen</td>
</tr>
<tr>
<td>Substanzerweiternde Arbeiten</td>
<td>Reparatur- und Wartungsarbeiten, wenn das Nettoentgelt nicht mehr als 500,- € beträgt</td>
</tr>
<tr>
<td>Substanzverbessernde Arbeiten</td>
<td>Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer</td>
</tr>
<tr>
<td>Teichfolie (Einbau)</td>
<td>Überlassung von Betonpumpen oder anderen Maschinen</td>
</tr>
<tr>
<td>Teppichboden (verlegen oder Lieferung und verlegen)</td>
<td>Wartungsarbeiten, wenn keine Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden oder das Nettoentgelt nicht mehr als 500,- € beträgt</td>
</tr>
<tr>
<td>Wartungsarbeiten, soweit Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden und das Nettoentgelt mehr als 500,- € beträgt</td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>Zaunbau</td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Für Wartungs- und Reparaturleistungen ist eine Nichtaufgriffsgrenze in Höhe von bis zu 500,- € (netto) aufgenommen worden, bis zu der die Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens nicht in Betracht kommt. Bei dieser Ausnahmeregelung handelt es sich nicht um ein Wahlrecht; soweit das Entgelt für eine solche Leistung 500,- € nicht überschreitet, geht die Steuerschuldnerschaft nicht auf den Leistungsempfänger über.

Führt der leistende Unternehmer mehrere Leistungen aus, bei denen auch Bauleistungen mit erbracht werden, ist bei einer einheitlichen Leistung entscheidend, welche Leistung im Vordergrund steht. Die Leistung fällt nur dann insgesamt unter das Steuerschuldnerverfahren, wenn die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen ist. Soweit unabhängige Einzelleistungen erbracht werden, muss die Leistung jedoch aufgeteilt werden.

**b) Leistung an bauleistenden Unternehmer**

Der Leistungsempfänger wird nur dann zum Steuerschuldner, wenn er die Leistung gegenüber einem Unternehmer ausführt, der selbst nachhaltig solche Leistungen erbringt\(^\text{190}\). Dabei ist im Gesetz nicht abschließend geregelt, unter welchen Voraussetzungen der Leistungsempfänger als „bauleistender Unternehmer“ anzusehen ist.

Die Finanzverwaltung hatte dazu geregelt, dass ein Leistungsempfänger dann als bauleistender Unternehmer anzusehen ist, wenn er selbst im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Umsätze als Bauleistungen erbracht hatte\(^\text{191}\). Diese 10 %-Grenze sollte eine Ausschlussgrenze darstellen. Es sollte dabei nicht darauf ankommen, ob die dem Unternehmer gegenüber ausgeführte Bauleistung unmittelbar in eine am Markt ausgeführte Bauleistung einging oder in den allgemeinen unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers einging (z.B. Reparatur am Verwaltungsgebäude eines bauleistenden Unternehmers). Darüber hinaus hatte die Finanzverwaltung auch geregelt, dass die beiden Vertragsparteien sich auf die Anwendung des Reverse-Charge-

---

\(^{189}\) § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG.

\(^{190}\) Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE.

\(^{191}\) Abschn. 13b.3 Abs. 2 UStAE.
Verfahrens einigen können, selbst wenn die Voraussetzungen dafür nicht vorlagen; Voraussetzung war dafür, dass dies dann auch von den Vertragsparteien so abgewickelt wurde\textsuperscript{192}.

\begin{center}
\begin{tabular}{|c|}
\hline
\textbf{Hinweis} \\
Vergleichbare Regelungen hatte die Finanzverwaltung auch für die Gebäudereinigungsleistungen getroffen, bei denen die Steuerschuld auch nur dann auf den Leistungsempfänger übergeht, wenn er selbst ein Gebäudereiniger war. \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}

Besondere Brisanz erhielt die Frage der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, als die Finanzverwaltung\textsuperscript{193} ausdrücklich auch die Bauträger mit in die Regelung einbezogen hatte, wenn diese unabhängig ihrer Bauträgerumsätze (in der Regel steuerfreie Lieferungen nach § 4 Nr. 9 Buchst. a USStG und keine Bauleistungen) daneben auch noch „Bauleistungen“ i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 USStG zu mindestens mehr als 10 % weltweit ausführten. Die Folge waren erhebliche Anpassungen in der Praxis verbunden mit Übergangsregelungen.

\begin{center}
\begin{tabular}{|c|}
\hline
\textbf{Tipp} \\
Abzugrenzen sind Leistungen der Bauträger von denen der Generalunternehmer. Bauträger bauen auf eigenen Grundstücken und führen anschließend in der Regel steuerfreie Lieferungen von Grundstücken oder Grundstücksteilen nach § 4 Nr. 9 Buchst. a USStG aus, während Generalunternehmer Bauleistungen auf fremden Grundstücken ausführen. \\
\hline
\end{tabular}
\end{center}


Der BFH\textsuperscript{196} sah zumindest wesentliche Vorgaben der Finanzverwaltung bei der Umsetzung der Regelungen als nicht mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit vereinbar an, da von den Vertragsparteien nicht mit der notwendigen Sicherheit zur Anwendung der Übertragung der Steuerschuldnerschaft erkannt werden könne, ob der Leistungsempfänger als bauleistender Unternehmer anzusehen sei. Insbesondere hat der BFH die folgenden Vorgaben als unzulässig angesehen:

- Die 10 %-Grenze, nach der der Leistungsempfänger als bauleistender Unternehmer anzusehen sei, wenn er selbst mehr als 10 % seiner weltweit ausgeführten Umsätze im Bereich der Bauleistungen ausführen würde.
- Die Möglichkeit der Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien, dass § 13b UStG angewendet werden kann, selbst wenn die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

\begin{flushleft}
\textsuperscript{192} Abschn. 13b.8 USStAE. \\
\textsuperscript{193} BMF, Schreiben v. 11.03.2010. \\
\textsuperscript{194} BFH, Beschluss v. 30.06.2011, V R 37/10. \\
\textsuperscript{196} BFH, Urteil v. 22.8.2013, V R 37/10.
\end{flushleft}
c) Die Neuregelung seit dem 01.10.2014

Durch das sog. „Kroatiengesetz“\(^{197}\) sind mit Wirkung zum 01.10.2014 die Vorschriften zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger („Reverse-Charge-Verfahren“) im Bereich der an einen bauleistenden Unternehmer ausgeführten Bauleistungen verändert worden. Außerdem sind die Regelungen ergänzt worden um die Lieferung von Tablet-Computern und Spielkonsolen (ab einem Gesamtentgelt von 5.000,- €) sowie um die Lieferung von edlen und unedlen Metallen. Um für die Praxis das Reverse-Charge-Verfahrens besser anwendbar zu machen, wurde außerdem gesetzlich\(^ {198}\) geregelt, dass auch in den Fällen, in denen die Voraussetzungen nicht vorgelegen haben, die Vertragsparteien aber davon ausgegangen sind, dass der Leistungsempfänger Steuerschuldner wird, diese Voraussetzung zu erkennen und nachzuweisen. Da die Berechnung der geschuldeten Umsatzsteuer durch den Leistungsempfänger regelmäßig nicht möglich ist, wenn die Lieferung der Differenzbesteuerung unterliegt, wurde für diese Fälle die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens gesetzlich ausgeschlossen\(^ {199}\).

Insbesondere die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei den Bauleistungen war 2014 und 2015 ständig Änderungen unterworfen. Nachdem der BFH\(^ {200}\) festgestellt hatte, dass die bisher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung, unter welchen Voraussetzungen der Leistungsempfänger als ein „bauleistender Unternehmer“ anzusehen sei, keine rechtssichere Anwendung der Regelung ermögliche, musste die Finanzverwaltung\(^ {201}\) ihre Auffassung (vorübergehend) aufgeben.


\[\text{Hinweis} \]

Im Wesentlichen ist damit der Zustand wieder hergestellt worden, der bis zum 14.02.2014 (bzw. vor dem Urteil des BFH) herrschte. Allerdings wurde der Plan aufgegeben, die Bauträger ausdrücklich in die gesetzliche Regelung mit einzubeziehen. Ursprünglich war angedacht, auch die Lieferung von Grundstücken als Bauleistung zu definieren.

---

\(^{197}\) Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – KroatienG – v. 25.07.2014.

\(^{198}\) § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG.

\(^{199}\) § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG.

\(^{200}\) BFH, Urteil v. 22.08.2013, V R 37/10.

\(^{201}\) BMF, Schreiben v. 05.02.2014 und BMF, Schreiben v. 08.05.2014.
Grundsätzlich sind an der allgemeinen Voraussetzung – der Bauleistung als solcher – in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG keine Änderungen vorgenommen worden. Lediglich in § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG ist gesetzlich klargestellt worden, dass der Leistungsempfänger dann zum Steuerschuldner für eine ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung wird, wenn er selbst solche Leistungen nachhaltig ausführt. Ob die Leistung unmittelbar für eine Bauleistung verwendet wird, ist nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung unerheblich.

Das Gesetz enthält aber unmittelbar keine Aussage, unter welchen Voraussetzungen davon auszugehen ist, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen ausführt. Allerdings wird gesetzlich festgeschrieben, dass davon auszugehen ist, wenn er eine von der Finanzverwaltung ausgestellte Bescheinigung besitzt, die ihm diese Eigenschaft bestätigt.

Die Finanzverwaltung fasst die Definition des bauleistenden Unternehmers als Leistungsempfänger in Abschn. 13b USIAE fast vollständig neu. Dabei werden inhaltlich die Vorgaben aus der Gesetzesbegrundung übernommen. Es ist davon auszugehen, dass der Unternehmer als bauleistender Unternehmer anzusehen ist, wenn er mindestens 10 % seines Weltumsatzes (Summe seiner im Inland steuerbaren und nicht steuerbaren Umsätze) als Bauleistungen erbringt. Hat der Unternehmer noch keine Bauleistungen ausgeführt, muss er glaubhaft machen, dass er voraussichtlich mehr als 10 % seines Weltumsatzes als Bauleistungen ausführen wird.

Bei einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sind zur Berechnung der 10 %-Grenze nur die Be messungsgrundlagen der Umsätze zu berücksichtigen, die dieser Teil des Organkreises erbracht hat.

Ist dem Unternehmer von seinem zuständigen Finanzamt bestätigt worden, dass er ein solcher bauleistender Unternehmer ist, wird der Leistungsempfänger unabhängig davon, wofür er die Bauleistung bezieht, zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung. Dies gilt auch dann, wenn er die Bescheinigung nicht gegenüber seinem Vertragspartner verwenden sollte.

Ist ein Unternehmer als bauleistender Unternehmer einzustufen, wird er auch dann zum Steuerschuldner für eine ihm gegenüber ausgeführte Bauleistung, wenn er die Leistung für seinen privaten Bereich bezieht. Ausgenommen sind ausdrücklich Leistungen, die in den hoheitlichen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden.

202 USt 1 TG.
d) Leistungen an Betriebsvorrichtungen

Führt ein Unternehmer Werklieferungen oder sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, aus, wird der Leistungsnehmer zum Steuerschuldner, wenn er selbst nachhaltig solche Leistungen ausführt, § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG.


Die Finanzverwaltung hat zu dem Urteil des BFH einen Nichtanwendungserlass herausgegeben und wendet die Schlussfolgerungen aus dem BFH über den entschiedenen Fall nicht an.


203 Abschn. 13b.3 Abs. 8 USIAE.
204 Ein Generalunternehmer errichtet Gebäude auf fremden Grundstücken und führt gegenüber seinem Auftraggeber eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG aus.
205 BFH, Urteil v. 28.08.2014, V R 7/14.
206 BGH, Urteil v. 15.05.1997, VII ZR 287/95.
207 Z.B. § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG.
Hinweis

Unter Bezugnahme auf die Definition des Grundstücksbegriffs in Art. 13b MwStVO – die von der Finanzverwaltung in Abschn. 3a.3 UStAE übernommen worden war – wird insbesondere darauf abgestellt, dass darunter auch „Sachen, Ausstattungsgegenstände oder Maschinen gehören, die auf Dauer in einem Gebäude oder einem Bauwerk installiert sind, und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern“.

Hinweis
Betriebsvorrichtungen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann nicht als „Grundstück“ im unionsrechtlichen Sinne anzusehen, wenn sie nicht auf Dauer installiert sind oder bewegt werden können, ohne das Gebäude oder das Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Der Gesetzgeber hat schnell reagiert und noch im Steueränderungsgesetz 2015 § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG ergänzt. Die von der Finanzverwaltung schon im BMF-Schreiben mit aufgenommene Formulierung aus der MwStVO ist mit in das Gesetz aufgenommen worden, sodass die gesetzliche Vorgabe jetzt Art. 13b MwStVO entspricht.


Tipp

6 D 5 Lieferung von Gas oder Elektrizität
Wird Gas über ein Leistungsnetz oder Elektrizität geliefert, bestimmt sich der Ort der Lieferung nach den Vorschriften des § 3g UStG. Bezieht der Leistungsempfänger diese Gegenstände für Zwecke des Weiterverkaufs („Energiehändler“), ist der Ort der Lieferung dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, § 3g Abs. 1 UStG. Bezieht die Leistungsempfänger die Gegenstände für den eigenen Verbrauch, ist der Ort der Lieferung, wo der Verbrauch stattfindet, § 3g Abs. 2 UStG.

²⁰⁸ Art. 13b und Art. 31a MwStVO.
Bezieht ein Unternehmer von einem ausländischen Unternehmer Erdgas über das Erdgasnetz oder Elektrizität und ist der Ort der Lieferung nach § 3g UStG im Inland, dann wird der Leistungsempfänger zum Schuldner für die Umsatzsteuer, § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG.

**Beispiel**

Der Gasversorger G mit Sitz in Leipzig bezieht von einem russischen Erdgaslieferanten über das Erdgasleitungsnetz Erdgas. Der Ort der Lieferung ist nach § 3g Abs. 1 UStG in Leipzig (am Sitz des Leistungsempfängers). Damit führt der russische Lieferant in Deutschland eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus. Steuerschuldner für die ausgeführte Lieferung ist aber G aus Leipzig, § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG.

Früher galt nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 UStG, dass die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger u.a. dann übergeht, wenn Gas über das Erdgasnetz, Elektrizität sowie Wärme und Kälte über ein Wärme- oder Kältenetz an einen anderen Unternehmer unter den Bedingungen des § 3g UStG geliefert wird. Voraussetzung ist, dass der liefernde Unternehmer im Ausland ansässig ist.


**6 D 6 Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten**

Neu in dem Katalog der dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegenden Leistungen ist seit dem 01.07.2010 die in § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG aufgenommene Übertragung von Treibhausgasemissionsrechten. Werden Berechtigungen nach § 3 Nr. 3 TEHG\textsuperscript{209}, Emissionsreduktionseinheiten i.S.d. § 2 Nr. 20 des Projekt-Mechanismen-Gesetzes oder zertifizierte Emissionsreduktionen i.S.d. § 2 Nr. 21 Projekt-Mechanismen-Gesetzes übertragen, wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner, wenn es sich um eine in Deutschland steuerpflichtige Leistung handelt. Der Gesetzgeber hat mit dieser Regelung auf die bekannt gewordenen Karussellbetrüge\textsuperscript{210} reagiert und setzt ein Wahlrecht des neu eingeführten Art. 199a MwStSystRL um.

---

\textsuperscript{209} Treibhausgas- Emissionshandelsgesetz.

6 D 7 Lieferung von Reststoffen


## Tipp
Unternehmer, die mit Altstoffen handeln, müssen diese teilweise sehr detaillierten und technischen Abgrenzungen genau beachten.

Die Finanzverwaltung regelt u.a. auch:

- Unter die Nummer 4 der Anlage 3 zum USIG gehören u.a. auch Styropor sowie gebrauchte (leere) Tonerkartuschen und Tintenpatronen.

- Unter die Nummer 5 der Anlage 3 zum USIG gehören auch zum Runderneuern ungeeignete gebrauchte Reifen sowie Granulate daraus. Nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren fallen jedoch zum Runderneuern geeignete gebrauchte Reifen.

- Unter die Nummer 7 der Anlage 3 zum USIG, die Abfälle und Schrott von Edelmetallen oder Edelmetallplattierungen umfasst, gehören auch durch Zerbrechen, Zerschlagen oder Abnutzung für ihren ursprünglichen Verwendungszweck unbegrauchbar gewordene alte Waren

---

211 Diese werden in der Anlage 3 zum USIG aufgeführt.
(Tischgeräte, Gold- und Silberschmiedewaren, Katalysatoren in Form von Metallgeweben usw.); ausgenommen sind aber Waren, die - mit oder ohne Reparatur oder Aufarbeiten - für ihren ursprünglichen Zweck brauchbar sind oder – ohne Anwendung eines Verfahrens zum Wiedergewinnen des Edelmetalls – zu anderen Zwecken gebraucht werden können.

**Tipp**

Werden von einem Unternehmer sowohl Gegenstände, die unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG fallen als auch andere Gegenstände geliefert, muss eine entsprechende Abgrenzung vorgenommen werden. Dabei ist auf eine korrekte Ausstellung der Rechnung zu achten. Nur für die gelieferten Gegenstände, die nicht unter § 13b UStG fallen, darf der leistende Unternehmer eine Umsatzsteuer in seiner Rechnung gesondert ausweisen.

**Hinweis**
Die Regelungen gelten nicht nur in den Fällen, in denen der leistende Unternehmer den Gegenstand gegen eine Geldzahlung ausführt, auch bei einem Tausch oder einem tauschähnlichen Umsatz muss der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger auf die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens achten. Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Unternehmer im Auftrag eines anderen Unternehmers zur Verfügung gestellte Stoffe be- oder verarbeitet und die werthaltigen Abfallstoffe unter Anrechnung auf den Werklohn behalten darf.

Liefert ein Unternehmer Mischungen oder Warenzusammensetzungen, die sowohl unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG fallende Reststoffe enthalten, in denen aber auch nicht unter diese Norm fallende Reststoffe enthalten sind, muss grundsätzlich eine getrennte Beurteilung der Reststoffe vorgenommen werden. Soweit dies nicht möglich ist, unterliegt die gesamte Lieferung dem Reverse-Charge-Verfahren, wenn die unter § 13b Abs. 2 Nr. 7 und Anlage 3 zum UStG fallenden Stoffe der gelieferten Sache ihren wesentlichen Charakter verleihen.

**6 D 8 Gebäudereinigungsleistungen**
Seit dem 01.01.2011 sind auch die Gebäudereinigungsleistungen unter das Steuerschuldnerverfahren zu subsumieren, wenn diese Leistungen an einen Unternehmer ausgeführt werden, der selbst solche Leistungen ausführt. Die Finanzverwaltung hatte dazu ein Formular (UST 1 TG) zum Nachweis der Gebäudereinigereigenschaft des Leistungsempfängers eingeführt.

**Hinweis**
Darüber hinaus muss es sich bei der ausgeführten Leistung um eine „Gebäudereinigungsleistung“ handeln. Die Finanzverwaltung gibt in Abschn. 13b.5 UStAE diverse Beispiele für Reinigungsleistungen und Leistungen, die nicht in den Anwendungsbereich der Regelung fallen, vor:

**Hinweis**

6 D 9  **Lieferung von bestimmten Goldprodukten**
Ebenfalls neu aufgenommen wurde in § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG die Lieferung von Gold oder Goldlegierungen in Rohform oder als Halbzeug, soweit ein Feingehalt von mindestens 325/1.000 vorhanden ist, sowie von Goldplattierungen mit vergleichbaren Voraussetzungen.

**Tipp**
Goldplattierungen sind Waren, bei denen auf einer Metallunterlage auf einer oder mehreren Seiten Gold in beliebiger Dicke aufgebracht ist.

Die Lieferung von Anlagegold – soweit durch Option nach § 25c Abs. 3 Satz 2 UStG steuerpflichtig – fällt auch unter die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens.

6 D 10  **Lieferungen von Mobilfunkgeräten, integrierten Schaltkreisen und Tablet-Computern und Spielekonsolen**
Mit Wirkung zum 01.07.2011 ist die Vorschrift zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) erneut verändert worden und in § 13b Abs. 2 UStG um eine neue Nummer 10 ergänzt worden\(^\text{212}\). Die Neuregelung erfasst die Lieferung von

- Mobilfunkgeräten,
- integrierten Schaltkreisen vor Einbau in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand sowie
- (seit dem 01.10.2014) die Lieferung von Tablet-Computern und Spielekonsolen.

**Hinweis**

Die Anwendung dieser Regelung führt sowohl für den leistenden Unternehmer zu Rechtsfolgen (er schuldet keine Umsatzsteuer, darf nur den Nettobetrag ausweisen und muss in der Rechnung auf den Übergang der Steuerschuld hinweisen) wie auch für den unternehmerischen Leistungsempfänger (schuldet die Umsatzsteuer und muss diese bei seinem Finanzamt anmelden). Wird die Regelung nicht zutreffend angewendet, trägt insbesondere der Leistungsempfänger ein wirtschaftliches Risiko, da eine eventuell in der Rechnung unrichtig nach § 14c Abs. 1 USIG ausgewiesene Umsatzsteuer bei ihm nicht als Vorsteuer abzugsfähig ist.

Voraussetzung ist in allen Fällen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer sein muss und dass die Summe der für sie in Rechnung zu stellenden Entgelte im Rahmen eines wirtschaftlichen Vorgangs mindestens 5.000,- € betragen hat. Nachträgliche Minderungen des Entgelts bleiben unberücksichtigt.

Wegen der nicht sehr aussagefähigen gesetzlichen Aussagen, definiert das BMF\(^\text{213}\) insbesondere die im Gesetz aufgeführten, neu unter das Reverse-Charge-Verfahren fallenden Gegenstände.

- Mobilfunkgeräte sind Geräte, über die Telekommunikationsleistungen in Form von Sprachübertragungen über drahtlose Mobilfunk-Netzwerke in Anspruch genommen werden können. Geräte, die keine akustischen Signale übertragen können, fallen nicht unter die Anwendung des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG (z.B. Navigationsgeräte, mp3-Player, Spielekonsolen, On-Board-Units).

- Ein integrierter Schaltkreis ist eine auf einem einzelnen (Halbleiter-)Substrat untergebrachte elektronische Schaltung (Chip). Dazu gehören insbesondere Mikroprozessoren und CPUs\(^\text{214}\). Diese Teile fallen unter das Reverse-Charge-Verfahren, wenn sie noch nicht in einen zur Lieferung auf der Einzelhandelsstufe geeigneten Gegenstand eingebaut wurden. Auch wenn sie elektronische Komponenten enthalten, fallen Antennen, elektronische Filter, Kondensatoren oder Sensoren nicht unter den Anwendungsbereich des § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG.


---

\(^{212}\) Sechstes Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen v. 16.06.2011, BGBl I 2011, 1090.

\(^{213}\) BMF, Schreiben v. 24.06.2011, BStBl I 2011, 687.

\(^{214}\) Central Processing Unit – Hauptprozessor einer elektronischen Rechenanlage.

\(^{215}\) Aus Unterposition 8471 30 00 des Zolltarifs.
Bei der Anwendung der Steuerschuldnerregelung nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG für die Lieferung von Mobilfunkgeräten wurde von der Finanzverwaltung klargestellt, dass CB-Funkgeräte und Walkie-Talkies nicht unter den Begriff der Mobilfunkgeräte fallen, Abschn. 13b.7 Abs. 1 UStAE.

**Hinweis**
Die Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist immer dann erfüllt, wenn integrierte Schaltkreise unverbaut an Unternehmer geliefert werden. Dies gilt auch dann, wenn sie an Endverbraucher abgegeben werden können.

Ist ein integrierter Schaltkreis in einen anderen Gegenstand eingebaut oder verbaut worden, handelt es sich bei dem dann gelieferten Gegenstand nicht mehr um ein Wirtschaftsgut, das unter § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG fällt. Es kommt dann nicht mehr darauf an, ob es sich um ein Endprodukt handelt und auf der Einzelhandelsstufe gehandelt werden kann. Als verbaute integrierte Schaltkreise – und damit nicht unter die Anwendung des § 13b UStG fallend – sind insbesondere die folgenden Produkte anzusehen:

- Platinen, die mit integrierten Schaltkreisen und ggf. mit verschiedenen anderen Bauelementen bestückt sind;
- Bauteile, in denen mehrere integrierte Schaltkreise zusammengefasst sind;
- zusammengesetzte elektronische Schaltungen;
- Platinen, in die integrierte Schaltkreise integriert sind (Chips on board);
- Speicherkarten mit integrierten Schaltungen (Smart Cards);
- Grafikkarten, Flashspeicherkarten, Schnittstellenkarten, Soundkarten sowie Memory-Sticks.

Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger – der Unternehmer sein muss – ist, dass die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5.000,- € beträgt.

**Hinweis**
Bei der Prüfung der Grenze von mindestens 5.000,- € muss auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände abgestellt werden. Die Aufteilung einer einheitlichen Bestellung in mehrere Teillieferungen mit Teilrechnungen führt nicht zu einem anderen Ergebnis. Auch Anzahlungen für eine später auszuführende Lieferung führen unabhängig der Höhe der Anzahlung schon zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger, wenn das Gesamtentgelt mindestens 5.000,- € betragen soll.

**Beispiel**
Großhändler G bestellt bei dem Produzenten P 500 Handys zu einem Gesamtentgelt von 25.000,- €. Am 05.03.2017 erstellt P eine Anzahlungsrechnung über 4.000,- €. Am 03.04.2017 werden 50 Handys mit einer Teilrechnung über 2.500,- € sowie am 06.05.2017 die restlichen 450 Stück unter Anrechnung der Anzahlung mit einer weiteren Teilrechnung über 18.500,- € ausgeliefert.
Da es sich um einen zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgang handelt, unterliegt die Gesamtlieferung dem Reverse-Charge-Verfahren nach § 13b Abs. 2 Nr. 10 und Abs. 5 Satz 1 UStG. Dass die Anzahlungsrechnung und die erste Teilrechnung jeweils unter 5.000,- € lagen, ist unerheblich.

Hat das Entgelt mindestens 5.000,- € betragen, ändert sich an der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nichts, wenn es später zu einer Entgeltsminderung kommt (z.B. Skontoabzug, Gewährung von Rabatten). Dies gilt auch, wenn es später zu einer Teilrückabwicklung kommt und dadurch das zu entrichtende Entgelt unter 5.000,- € fällt.

6 D 11 Lieferung von Edelmetallen und unedler Metalle


Da diese Regelung in der Fassung des „Kroatiengesetzes“ zu erheblichen praktischen Schwierigkeiten geführt hätte, da z.B. auch die Lieferung von Aluminiumfolie oder Kupferrohren durch Unternehmer auch in geringem Umfang für private Zwecke unter die Übertragung der Steuerschuldnerschaft gefallen wäre, ist durch das „Zollkodexanpassungsgesetz“ zum 01.01.2015 eine Anpassung vorgenommen worden. Die Lieferung der in Anlage 4 zum UStG aufgeführten Gegenstände unterliegt erst dann dem Reverse-Charge-Verfahren, wenn die Summe der für die in Rechnung gestellten Entgelte mindestens 5.000,- € beträgt. Damit fallen die Lieferungen in geringfügigem Umfang nicht unter das Reverse-Charge-Verfahren. Darüber hinaus ist die Anlage 4 zum UStG durch das „Zollkodexanpassungsgesetz“ erheblich reduziert worden, sodass im Wesentlichen nur noch die Lieferung der aufgeführten Edelmetalle und unedlen Metalle in Rohform, Pulver oder Flitter unter § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG fällt.


6 D 12 Allgemeine Vertrauensschutzregelung


216 BMF, Schreiben v. 05.12.2014, BStBl I 2014, 1618.

In Abschn. 13b.8 UStAE werden die Vereinfachungsregelungen angepasst, die sich jetzt auf § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG stützen. Wenn der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger das Reverse-Charge-Verfahren angewendet haben, obwohl dies unter objektiven Kriterien unzutreffend war, gilt der Leistungsempfänger dennoch als Steuerschuldner, wenn kein Steuerausfall entsteht. Hat der Leistungsempfänger den Umsatz in zutreffender Höhe besteuert, gilt diese Voraussetzung als erfüllt.

Hinweis

Hinweis
Die Vereinfachungsregelung des § 13b Abs. 5 Satz 7 UStG gilt aber nicht, wenn fraglich war, ob die Voraussetzungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens in der Person der beteiligten Unternehmer (z.B. die Eigenschaft als Bauleister) erfüllt sind.

6 E Altrisiko Bauträgerfälle

6 E 1 Das Ausgangsproblem
Ein besonderes Problem hatte sich für die Altfälle bei den Bauleistungen ergeben. Waren die Beteiligten bei Leistungen bis zum 14.02.2014 davon ausgegangen, dass der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 i.V.m. Abs. 5 Satz 2 UStG a.F. zum Steuerschuldner wird und stellte sich dies in Anwendung der Rechtsprechung des BFH als nicht zutreffend heraus, ergab sich die Frage der umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen. Insbesondere war dies fraglich in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für die an ihn ausgeführte Leistung nach damaliger Auffassung der Finanzverwaltung schuldete, aber nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war (insbesondere Bauträger). Umstritten war dabei, ob der Leistungsempfänger die von ihm an das Finanzamt entrichtete Umsatzsteuer zurückfordern und ob die Finanzverwaltung die Umsatzsteuer nachträglich beim leistenden Unternehmer einfordern konnte.
6 E 2  Die gesetzliche Notregelung


Beantragt der Leistungsempfänger aber die von ihm im Reverse-Charge-Verfahren berechnete und an das Finanzamt abgeführte Umsatzsteuer, da er in den Altfällen nach der Rechtsprechung des BFH nicht Steuerschuldner geworden sei, ist die Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmerr

---

217 BMF, Schreiben v. 31.07.2014.
Der leistende Unternehmer kann die ihm jetzt gegen den Leistungsempfänger zustehende zivilrechtliche Forderung auf die Umsatzsteuer an sein Finanzamt abtreten. Die Abtretung wirkt an Zahlungsstatt, wenn 218:

- Der leistende Unternehmer eine Rechnung (erstmalig oder als geänderte Rechnung) mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer erteilt hat;
- die Abtretung an das Finanzamt wirksam bleibt;
- dem Leistungsempfänger die Abtretung unverzüglich mit dem Hinweis angezeigt wird, dass eine Zahlung an den leistenden Unternehmer keine schuldbefreiende Wirkung hat und

218 § 27 Abs. 19 UStG.
die leistende Unternehmer seiner Mitwirkungspflicht nachkommt.

Beantragt ein Leistungsempfänger gegenüber seinem Finanzamt die Erstattung einer bisher im Reverse-Charge-Verfahren berechneten Umsatzsteuer, hat er dem Finanzamt die folgenden Informationen zu übermitteln:

- Persönliche Daten des leistenden Unternehmers (Name, Anschrift und Steuernummer),
- Rechnungsinformationen (Datum, Nummer, Leistungsbezeichnung, Entgelt und – soweit schon eine berichtigte Rechnung vorliegt – Steuersatz, Steuerbetrag Zeitpunkt der Zahlung und/oder der Schlusszahlung der hierüber erteilten Rechnungen bzw. Gutschriften),
- Zahlungsinformationen (Zeitpunkt und Höhe geleisteter Anzahlungen oder Teilzahlungen) mit den jeweiligen Rechnungsdaten dazu,
- Zuordnung der bezogenen Bauleistung bzw. der geleisteten Anzahlung zu dem jeweiligen Ausgangsumsatz; dabei muss der Ausgangsumsatz konkret mit der Baumaßnahme angegeben werden, damit überprüft werden kann, ob nicht auch nach der Rechtsprechung des BFH der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird (Verknüpfung mit einer von ihm selbst unmittelbar erbrachten Bauleistung).

Hinweis
Die Finanzverwaltung soll den Leistungsempfänger darauf hinweisen, dass diese Daten auch zum Zweck der Besteuerung des jeweils leistenden Unternehmers verwendet werden.

Das Finanzamt des Leistungsempfängers informiert unverzüglich das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt darüber, dass der Leistungsempfänger sich auf das BFH-Urteil beruft. Darüber hinaus ist der leistende Unternehmer darauf hinzuweisen, dass

- die Umsatzsteuer jetzt von ihm geschuldet wird,
- eine Änderung der Steuerfestsetzung nach § 27 Abs. 19 UStG beabsichtigt ist und
- er die Steuerschuld durch Abtretung der zivilrechtliche Forderung erfüllen kann.

Hinweis

Die Entscheidung über die Erstattungsansprüche des Leistungsempfängers sollen so lange zurückgestellt werden, bis das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt mitgeteilt hat, ob eine wirksame Abtretung vorliegt.

Im Zusammenhang mit der Erstattung bzw. mit der Nachzahlung geht die Finanzverwaltung auf ein weiteres Problem ein: Soweit es sich um Steueränderungen der Vergangenheit handelt, die mehr als 15 Monate zurückliegen, stellt sich die Frage der Verzinsung nach § 233a AO. Diese Frage löst die Finanzverwaltung pragmatisch: Der Erstattungswunsch des Leistungsempfängers wird als rückwirkendes Ereignis i.S.d. § 233a Abs. 2a AO angesehen, sodass der Zinslauf erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in der das rückwirkende Ereignis eingetreten ist.
In einem letzten Teil nimmt die Finanzverwaltung zu der finanzamtsinternen Abwicklung im Umgang mit der abgetretenen Umsatzsteuerforderung Stellung. Grundsätzlich wird klargestellt, dass die Finanzverwaltung gegen den Umsatzsteuererstattungsanspruch des leistenden Unternehmers ab deren Fälligkeit aufrechnen kann.

Die Grundsätze über die Abwicklung des § 27 Abs. 19 USIG werden indirekt in den UStAE aufgenommen, indem in Abschn. 27.1 Abs. 5 UStAE ein Hinweis auf das BMF-Schreiben aufgenommen wird.

6 E 3 Reaktionen der Rechtsprechung

Es war von Anfang an klar, dass die Frage der Aushebelung des Rechtsschutzes nach § 176 AO die Gerichte beschäftigen würde. Endgültige Entscheidungen liegen nachvollziehbarer Weise noch nicht vor, diese werden wohl den höchsten Gerichten (wahrscheinlich Bundesverfassungsgericht) vorbehalten bleiben.

Im Zusammenhang mit der Frage, ob bei einer Steuerfestsetzung gegenüber dem leistenden Unternehmer Aussetzung der Vollziehung zu gewähren ist, liegen unterschiedliche Beschlüsse der Finanzgerichte vor:


- Ebenso hat das FG Münster Aussetzung der Vollziehung gewährt, da erhebliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit vorliegen würden.

gegen, aber noch keine Jahressteuererklärung für 2013 abgegeben worden war, sieht das Gericht § 176 AO in der vorliegenden Konstellation nicht für anwendbar.

- Die Finanzgerichte Köln²²² und Düsseldorf²²³ sind dagegen zu dem Ergebnis gekommen, dass eine Aussetzung der Vollziehung nicht in Betracht kommen kann, da zwar verfassungsrechtliche Bedenken bestehen könnten, aber durch die Abtretungsregelung eine gangbare Lösung für die betroffenen Unternehmer bestehen würde.


Darin liegt ein weiterer Entscheidungsweg in Betracht, der in einem Zusammenhang mit dem BFH von 27.01.2016 besteht. Der BFH hat in einem seiner Beschlüsse die Analogie des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG konsequent zu Ende gedacht und die Ansicht vertreten, dass die Umsatzsteuer bereits beim leistenden Bauunternehmer einbrinlich sei. Der BFH hat in einem seiner Beschlüsse die Analogie des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG konsequent zu Ende gedacht und die Ansicht vertreten, dass die Umsatzsteuer bereits beim leistenden Bauunternehmer einbrinlich sei. Der BFH hat in einem seiner Beschlüsse die Analogie des § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG konsequent zu Ende gedacht und die Ansicht vertreten, dass die Umsatzsteuer bereits beim leistenden Bauunternehmer einbrinlich sei.
Fortsetzung Hinweis:
Das FG Baden-Württemberg hat sich allerdings auf die Seite des BFH gestellt und eine Änderung der Veranlagungen nur unter der Voraussetzung gesehen, dass der Bauträger die jetzt vom bauleistenden Unternehmer geschuldete Umsatzsteuer an diesen gezahlt hat.

In einer Entscheidung, die Umsatzsteuerfestsetzung des leistenden Unternehmers betreffend, hat der BFH jetzt Folgendes entschieden:

- Eine Umsatzsteuerfestsetzung kann nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.


### Risiko Steuerschuldner: Reverse-Charge-Verfahren

<table>
<thead>
<tr>
<th>aktuelle Rechtserkenntnisse</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Die Steuerfestsetzung kann nach § 27 Abs. 19 Satz 1 UStG gegenüber dem leistenden Unternehmer nur dann geändert werden, wenn ihm ein abtretbarer Anspruch auf Zahlung der gesetzlich entstandenen Umsatzsteuer gegen den Leistungsempfänger zusteht.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Das Finanzamt hat eine Abtretung nach § 27 Abs. 19 Satz 3 UStG auch dann anzunehmen, wenn der Steueranspruch bereits durch Zahlung getilgt war.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Auf das Vorliegen einer Rechnung mit gesondertem Steuerausweis kommt es nicht an.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Kommt Steuererstattung an Bauträger nur infrage, wenn Umsatzsteuer an Bauunternehmer gezahlt wurde (analog § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) ?</td>
</tr>
</tbody>
</table>

---

226. FG Baden-Württemberg, Urteil v. 19.05.2016, 1 K 3504/15.
Hinweis

Liegen die Voraussetzungen vor, ist das Ermessen der Finanzverwaltung zur Annahme der Abtretung auf null reduziert.

Hinweis
Keine abschließende Aussage hat der BFH zu der Möglichkeit der Korrektur analog § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG getroffen. Hierzu können eventuell in einer den Bauträger betreffenden Entscheidung weitere Aussagen getroffen werden.

²²² Anhängig beim BFH unter V R 6/17.
7 Risiko Vorsteuerabzug

7 A Anzahlungen und der Vorsteuerabzug

Die Umsatzsteuer für eine erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung entsteht bei der Regelbesteuerung (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten nach § 16 Abs. 1 UStG/Sollbesteuerung) grundsätzlich erst dann, wenn die Leistung oder eine Teilleistung von dem leistenden Unternehmer ausgeführt worden ist. Sobald der leistende Unternehmer aber für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung eine Anzahlung oder eine Vorauszahlung vor Leistungserbringung erhält und er der Steuerschuldner für die entstehende Umsatzsteuer ist, muss er in diesem Voranmeldungszeitraum aus der erhaltenen Anzahlung die Umsatzsteuer abführen, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.

Risiko Vorsteuerabzug: Anzahlungen und der Vorsteuerabzug

<table>
<thead>
<tr>
<th>Leistender (Unternehmer)</th>
<th>Vertrag</th>
<th>Leistungs-empfänger</th>
<th>Anzahlung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Die Umsatzsteuerentstehung beim zukünftig Leistenden und der Vorsteuerabzug beim zukünftigen Leistungsempfänger stehen in einem unmittelbaren Zusammenhang.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>• Beim Unternehmer, der die Leistung erbringen soll, führt die Vereinnahmung der Anzahlung zur Entstehung von Umsatzsteuer, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>• Beim Leistungsempfänger, der die Leistung erhalten will, führt der Abfluss der Anzahlung zum Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
<tr>
<td>• Wie eine Änderung der Bemessungsgrundlage gilt es nach § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG, wenn für eine vereinbarte Lieferung oder eine sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet, die Lieferung oder sonstige Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist.</td>
<td></td>
<td></td>
<td></td>
</tr>
</tbody>
</table>

Der leistende Unternehmer ist nach § 14 Abs. 2 UStG berechtigt und soweit er die Leistung an einen anderen Unternehmer oder eine juristische Person erbringt, sogar verpflichtet, über von ihm angeforderte Anzahlungen eine Rechnung auszustellen. Diese Verpflichtung entfällt lediglich dann, wenn es sich um eine steuerfreie Leistung nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 28 UStG handelt. Eine ordnungsgemäße Rechnung ist wiederum die Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger für die von ihm geleistete Anzahlung einen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG vornehmen kann. Der Unternehmer hat in der Rechnung darauf hinzuweisen, dass es sich um eine Anzahlungsrechnung handelt.
Die Umsatzsteuer für eine Anzahlung entsteht erst dann, wenn die Anzahlung tatsächlich vereinnahmt worden ist. Zahl der Leistungsempfänger einen geringeren Betrag als in der Anzahlungsrechnung ausgewiesen wurde, entsteht nur aus dem Zahlbetrag die Umsatzsteuer, die Anzahlungsrechnung muss nicht berichtigt werden.

Ist für eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung ein Entgelt entrichtet worden, die Lieferung oder sonstige Leistung wurde jedoch nicht ausgeführt, gilt dies als Änderung der Bemessungsgrundlage, § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG. Diese Vorschrift ist insbesondere dann anzuwenden, wenn der zur Leistung verpflichtete Unternehmer Anzahlungen erhält, die Leistung aber dann nicht erbringt.

Die beiden Senate des BFH haben jetzt den EuGH angerufen, um die Frage des Vorsteuerabzugs bei Anzahlungen unionsrechtlich zu klären. In der Sache geht es um die Frage, ob ein Unternehmer, der eine Anzahlung für ein Blockheizkraftwerk geleistet hat, daraus den Vorsteuerabzug geltend machen kann, wenn das Blockheizkraftwerk nicht geliefert wird und der Lieferer offensichtlich nicht in der Lage und willens war, die Lieferung durchzuführen.
Risiko Vorsteuerabzug: Anzahlungen und der Vorsteuerabzug

die strittigen Fragen


- Nach Vertragsabschluss und Vereinnahmung der Anzahlung für die Lieferung des BHKW und Zahlung weniger Raten für die Verpachtung des BHKW ging A – vor Lieferung der BHKW – in die Insolvenz.

- Die Finanzverwaltung versagte den Vorsteuerabzug (wegen nicht vorliegen der Unternehmereigenschaft der Leistungsempfänger) aus den Anzahlungen.

- Beim LG Nürnberg-Fürth wurden die für A handelnden Personen wegen gewerbs- und bandenmäßigen Betrugs verurteilt.


Risiko Vorsteuerabzug: Anzahlungen und der Vorsteuerabzug

die offenen Fragen

- Die vom EuGH zu klärenden Fragen:
  - Nach dem EuGH-Urteil „Firin“ scheidet der Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung aus, wenn der Eintritt des Steuertatbestands zum Zeitpunkt der Anzahlung unsicher ist. Beurteilt sich dies nach der objektiven Sachlage oder aus der objektivierten Sicht des Anzahlenden?
  - Ist die Rechtsprechung des EuGH dahingehend zu verstehen, dass nach Unionsrecht eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs für eine Anzahlung einer nicht ausgeführten Lieferung nicht die Rückzahlung der geleisteten Anzahlung voraussetzt?
  - Soweit die Umsatzsteuer aus der Anzahlung dem Anzahlenden zu erstatten ist, erfolgt dies im Festsetzungsverfahren oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?
  - Ermächtigt Art.186 MwStSystRL die Bundesrepublik Deutschland, die Minderung der Bemessungsgrundlage erst mit Rückgewähr der Anzahlung anzunehmen und somit Umsatzsteuerschuld und Vorsteuerabzug zeit- sowie bedingungsgleich zu berichtigen?
Um eine endgültige Klärung vorzunehmen zu lassen, fragt der BFH\textsuperscript{230} den EuGH insbesondere:

- Sind die Anforderungen an die Sicherheit einer Leistungserbringung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug aus einer Anzahlung rein objektiv oder aus Sicht des Anzahlenden nach den für ihn erkennbaren Umständen zu bestimmen?

- Sind die Mitgliedstaaten unter Berücksichtigung der zeitgleichen Entstehung des Steueranspruchs und des Rechts auf Vorsteuerabzug gemäß Art. 167 MwStSystRL und der ihnen nach Art. 185 Abs. 2 Unterabs. 2 und nach Art. 186 MwStSystRL zustehenden Regelungsbefugnisse berechtigt, die Berichtigung von Steuer und Vorsteuerabzug gleichermaßen von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig zu machen?

- Soweit die Umsatzsteuer aus der Anzahlung dem Anzahlenden zu erstatten ist, erfolgt dies im Festsetzungsverfahren oder reicht hierfür ein gesondertes Billigkeitsverfahren aus?

7 B Vorsteuerabzug und Rechnung


Unter bestimmten Umständen, insbesondere, wenn der Unternehmer im Inland eine steuerfreie Ausgangsleistung erbringt (also für seine unternehmerische Leistung keine Umsatzsteuer abführen muss), ist es gerechtfertigt, ihm den Vorsteuerabzug zu versagen, § 15 Abs. 2 UStG. Soweit diese Ausgangsleistungen aber aufgrund grenzüberschreitender Leistungen einer Steuerbefreiung deshalb unterliegen, weil die Leistung in einem anderen Staat im Regelfall zu einer Umsatzsteuer herangezogen wird (z.B. Besteuerung eines innergemeinschaftlichen Erwerbs oder Erhebung von Einfuhrumsatzsteuer), steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug wegen der internationalen Neutralität des Umsatzsteuerrechts doch zu, § 15 Abs. 3 UStG. In den Fällen, in denen der Unternehmer eine bezogene Leistung sowohl für den Vorsteuerabzug zulassende Ausgangsleistungen wie auch für den Vorsteuerabzug nicht zulassende Ausgangsleistungen verwendet, muss nach § 15 Abs. 4 UStG eine Vorsteueraufteilung durchgeführt werden.

Der Leistungsempfänger kann aber nur eine vom leistenden Unternehmer aufgrund der Leistung gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Soweit kein Abzugsverbot nach § 15 Abs. 1a bis Abs. 2 UStG eintritt, ist die Vorsteuer grundsätzlich dann abzugsfähig, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug alle gleichzeitig vorliegen.

---

\textsuperscript{229} EuGH, Urteil v. 13.03.2014, C-107/13 – Firin.

Der Vorsteuerabzug einer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbaren Umsatzsteuer setzt eine ordnungsgemäße Rechnung i.S.d. § 14 und § 14a UStG voraus.

**Hinweis**
Ob der Unternehmer seine Ausgangsumsätze nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) oder nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) besteuert, ist für die Abzugsfähigkeit der Vorsteuer – wie auch für den Abzugszeitpunkt – ohne Bedeutung.

**Hinweis**
In den anderen Fällen des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis Nr. 5 UStG) muss keine ordnungsgemäße Rechnung vorliegen, da diese Umsatzsteuer nicht in einer Rechnung gesondert ausgewiesen werden kann.

**Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug und Rechnung**

**Grundsatz: Ordnungsgemäße Rechnung für den Vorsteuerabzug?**

- Erhält der Unternehmer eine Leistung für sein Unternehmen (und er kann die Leistung dem Unternehmen zuordnen), ist nicht immer eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig.
- Leistungsbezug von anderem Unternehmer; der leistende Unternehmer schuldet die USt, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.
- Vorsteuer aus EUST, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG.
- Vorsteuer aus i.g. Erwerben, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.
- Vorsteuer bei Reverse-Charge, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG.
- Vorsteuer bei Auslagerung aus Steuerlager, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG.
- Ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 und § 14a UStG ist (derzeit) notwendig.
- Keine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 und § 14a UStG notwendig, Abschn. 15.10 UStAE.

Eine Verschärfung der Voraussetzungen für die „ordnungsgemäße Rechnung“ schien sich aus einem Urteil des BFH\(^\text{231}\) abzuzeichnen.

Der BFH hatte festgestellt, dass das Merkmal “vollständige Anschrift” in § 14 Abs. 4 Nr. 1 UStG nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet, erfüllt.

---

\(^{231}\) BFH, Urteil v. 22.07.2015, V R 23/14.
Einleitung

Unklar blieb aus dem Urteil allerdings, was als „wirtschaftliche Aktivitäten“ anzusehen sind. Wenn dies in der Praxis angewendet werden sollte, werden sich neue Abgrenzungsschwierigkeiten ergeben.

Der BFH führt in seiner Entscheidung aus, dass die Angabe eines „Briefkastensitzes“ nicht ausreichend ist. Der EuGH hat in einer grundlegenden Entscheidung zur Erstattung von Vorsteuern zum Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit entschieden, dass die Angabe eines „Briefkastensitzes“ nicht ausreicht.

Der BFH führt in seiner Entscheidung aus, dass die Angabe eines „Briefkastensitzes“ nicht ausreichend ist. Der EuGH hat in einer grundlegenden Entscheidung zur Erstattung von Vorsteuern zum Sitz einer wirtschaftlichen Tätigkeit entschieden, dass die Angabe eines „Briefkastensitzes“ nicht ausreicht.

Ein bloßer „Briefkastensitz“ bildet aber die wirtschaftliche Realität gerade nicht ab, sondern verschleiert sie.

Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug und Rechnung

- Eine ordnungsgemäße Rechnung muss den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers enthalten, § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG.

- BFH, Urteil v. 22.07.2015, V R 23/14: Das Merkmal „vollständige Anschrift“ in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG erfüllt nur die Angabe der zutreffenden Anschrift des leistenden Unternehmers, unter der er seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet; eine dagegen erhobene Verfassungsbeschwerde wurde nicht angenommen, 1 BvR 2419/15.


- Der BFH (Beschluss v. 06.04.2016, V R 25/15 und XI R 20/14) hat wegen erneuter Zweifel den EuGH angerufen.

Nachdem sich aber kurze Zeit nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils der EuGH mit der Frage der Vorsteuerabzugsberechtigung auseinander setzen musste, hat der BFH in zwei Verfahren erneut den EuGH angerufen. Die Vorlagen sind notwendig, weil das Urteil des EuGH möglicherweise den Schluss zulässt, dass es für den Vorsteuerabzug nicht auf das Vorliegen aller formellen Rechnungsvoraussetzungen ankommt oder zumindest die vollständige Anschrift des Steuerpflichtigen keine Anschrift voraussetzt, unter der wirtschaftliche Tätigkeiten entfaltet wurden. Damit sind dem V.

---

232 Vgl. auch EuGH, Urteil v. 28.06.2007, C-73/06 - Planzer Luxembourg.
233 EuGH, Urteil v. 22.10.2015, C-277/14 – PPUH Stehcemp.

Hinweis
Damit muss für die weitere Entwicklung abgewartet werden, wie sich der EuGH zu den Vorlagefragen positioniert.

In der Sache geht es um die Frage, ob die von einem Unternehmer geltend gemachten Vorsteuerabzüge aus Rechnungen auch dann abziehbar sind, wenn es sich unter der in den Rechnungen angegebenen Anschrift des Lieferers lediglich um einen "Briefkastensitz" gehandelt hat, oder ob nur die Angabe derjenigen Anschrift des leistenden Unternehmers zum Vorsteuerabzug berechtigt, unter der der leistende Unternehmer seine wirtschaftlichen Aktivitäten entfaltet.

Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug und Rechnung

die korrekte Rechnungsangabe


- Finanzamt: Die Geschäftsadresse diene nur als Briefkastenadresse (Scheinadresse). Es sei dort nichts vorhanden gewesen, was auf ein Unternehmen hindeute. Mangels ordnungsgemäßer Rechnung hat der Käufer keinen Vorsteuerabzug.

In dem einen Fall\(^{235}\) erwarb der Kläger, ein KFZ-Händler, von Z, der seinerseits Fahrzeuge im Onlinehandel vertrieb, PKWs. In den Rechnungen des Z war eine Anschrift angegeben, an der Z zwar Räumlichkeiten angemietet hatte, die aber nicht geeignet waren, um dort geschäftliche Aktivitäten zu entfalten. In dem anderen Fall\(^{236}\) ging es ebenfalls um einen KFZ-Händler, der von D Fahrzeuge erwarb. Unter der von D in ihren Rechnungen angegebenen Anschrift befand sich zwar ihr statutarischer

---

Sitz: es handelte sich hierbei jedoch um einen "Briefkastensitz", unter der D lediglich postalisch erreichbar war und wo keine geschäftlichen Aktivitäten stattgefunden haben. Beide Senate sehen als klärungsbedürftig an, ob eine zum Vorsteuerabzug erforderliche Rechnung die "vollständige Anschrift" bereits dann enthält, wenn der leistende Unternehmer in der von ihm über die Leistung ausgestellten Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er zwar postalisch zu erreichen ist, oder ob der Vorsteuerabzug die Angabe einer Anschrift des Steuerpflichtigen voraussetzt, unter der er seine wirtschaftlichen Tätigkeiten entfaltet.  

<table>
<thead>
<tr>
<th>Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug und Rechnung</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td><strong>Hinweis</strong></td>
</tr>
</tbody>
</table>

| Anhängig beim EuGH unter C-375/16 - Igor Butin |

237 Sachverhalte gem. Presseerklärung des BFH.
**Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteuerabzug und Rechnung**

### die Fragen an den EuGH (2)

- Nach BFH (Beschluss v. 06.04.2016, XI R 20/14) ergeben sich folgende Fragen:
  - Enthält eine zur Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug nach Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a MwStSystRL erforderliche Rechnung die "vollständige Anschrift" i.S.d. Art. 226 Nr. 5 MwStSystRL, wenn der leistende Unternehmer in der von ihm über die Leistung ausgestellten Rechnung eine Anschrift angibt, unter der er zwar postalisch zu erreichen ist, wo er jedoch keine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt?
  - Steht Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a MwStSystRL unter Beachtung des Effektivitätsgebots einer nationalen Praxis entgegen, die einen guten Glauben des Leistungsempfängers an die Erfüllung der Vorsteuerabzugsvoraussetzungen nur außerhalb des Steuerfestsetzungsverfahrens im Rahmen eines gesonderten Billigkeitsverfahrens berücksichtigt? Ist Art. 168 Buchst. a i.V.m. Art. 178 Buchst. a MwStSystRL insoweit berufbar?

- Anhängig beim EuGH unter C-374/16 – Rochus Geissel.

### das ist zu klären

- Grundsätzlich geht es um die Frage, was unter der zutreffenden Rechnungsanschrift des leistenden Unternehmers zu verstehen ist.
- Die Feststellungen hätten dann auch Auswirkungen auf die zutreffende Rechnungsangabe des Leistungsempfängers.
- Zu klären ist, was unter den wirtschaftlichen Aktivitäten zu verstehen ist. Müssen dazu feste Räumlichkeiten unterhalten werden?
- Muss überhaupt an den starren Rechnungsangaben für den Vorsteuerabzug festgehalten werden? Dies wäre eigentlich nach nationaler Konzeption wie auch der MwStSystRL so.
7 C Neues zur Kleinbetragsrechnung


Hinweis

Risiko Vorsteuerabzug: Kleinbetragsrechnung

Eine Kleinbetragsrechnung muss nach § 33 UStDV mindestens die folgenden Angaben enthalten:

- Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers,
- das Ausstellungsdatum,
- Die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung,
- Das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrags für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe sowie den anzuwendenden Steuersatz (oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis auf die Steuerbefreiung).

238 Bis 31.12.2006 100,- €.
In einer Kleinbetragsrechnung kann über mehrere erbrachte Leistungen einheitlich abgerechnet werden. Soweit in der Kleinbetragsrechnung über Leistungen abgerechnet wird, die unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, müssen die Entgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nach Steuersätzen getrennt werden. Der Gesamtbetrag der Rechnung darf auch in diesem Fall den Gesamtbetrag von 150,- € nicht übersteigen.

Soweit von einem Unternehmer eine einheitliche Leistung ausgeführt wird, kann nicht mit mehreren Kleinbetragsrechnungen abgerechnet werden.


In einer Kleinbetragsrechnung muss der Steuersatz als Zahl (19 % oder 7 %) in der Rechnung angegeben sein. Eine Angabe, wie „inklusive gesetzlicher Umsatzsteuer“ oder „inklusive Regelsteuersatz“ ist nicht ausreichend und eröffnet bei dem Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzugsanspruch.

Der Steuersatz in einer Kleinbetragsrechnung kann aber zu einem unberechtigten Steuerausweis oder einem unrichtigen Steuerausweis führen\(^{239}\). Rechnet ein Kleinunternehmer mit einer Kleinbetragsrechnung ab, in der er „enthält 19 % Umsatzsteuer“ angibt, ist dies ein unberechtigter Steuerausweis – der Kleinunternehmer schuldet aus dem angegebenen Gesamtbetrag 19 % Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG. Gibt ein regelbesteueter Unternehmer in einer Kleinbetragsrechnung für eine dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegende Lieferung fehlerhafter Weise „enthält 19 % Umsatzsteuer“ an, schuldet er den Differenzbetrag zu 7 % als unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG.

Nicht mit einer Kleinbetragsrechnung darf in den folgenden Fällen abgerechnet werden:

- Es wird eine Lieferung ausgeführt, deren Ort sich bei einer Lieferung zwischen zwei Mitgliedstaaten nach § 3c UStG in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert.
- Es wird eine steuerbare aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG ausgeführt.

---

\(^{239}\) BFH, Urteil v. 25.09.2013, XI R 41/12.
Es wird eine Leistung ausgeführt, bei der der Leistungsempfänger nach § 13b UStG zum Steuerschuldner wird.

**Hinweis**

### 7 D Problem Rechnungsberichtigung


**Risiko Vorsteuerabzug: Problem Rechnungsberichtigung**

- Rechnung in 2013 wird mit Vorsteuerabzug erfasst.
- 2017 wird die Rechnung aus 2013 als nicht ordnungsgemäß verworfen; Vorsteuerabzug wird für 2013 versagt.
- Verzinsung des Nachzahlungsbetrags nach § 233a AO beginnt am 01.04.2015.
- Noch in 2017 wird (während des Prüfungsverfahrens) eine berichtigte Rechnung vorgelegt.

- Gilt die Berichtigung der Rechnung mit Wirkung für die Vergangenheit (= keine Verzinsung nach § 233a AO)?
- Gilt die Berichtigung der Rechnung erst für die Zukunft (= Verzinsung nach § 233a AO)?
7 D 1 Ausgangsüberlegungen zur vorsteuerabzugsberechtigenden Rechnung

Der Vorsteuerabzug ist einer der wesentlichen Bausteine des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts in der EU. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist – soweit der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet – eine ordnungsgemäße Rechnung. Neben dem sofortigen Erkennen einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung ergeben sich Probleme für den Leistungsempfänger immer dann, wenn er den Vorsteuerabzug in Annahme einer ordnungsgemäßen Rechnung vorgenommen hatte, in einer Außenprüfung aber der Vorsteuerabzug wegen eines tatsächlichen Mangels an der Rechnung versagt wird. Wenn dann noch während des Prüfungsverfahrens eine korrigierte Rechnung vorgelegt wird, wurde diese in der Vergangenheit regelmäßig nicht für den Prüfungszeitraum anerkannt, sodass sich ein entsprechendes Prüfungsmehrergebnis nach § 233a AO verzinste. Nach bisheriger Rechtsauffassung des BFH\textsuperscript{240} konnten Mängel in einer Rechnung nicht mit Wirkung für die Vergangenheit durch eine berichtigte Rechnung beseitigt werden. In verschiedenen Urteilen hatte der EuGH\textsuperscript{241} sich schon ansatzweise mit der Frage der rückwirkenden Rechnungsberichtigung auseinandergesetzt, jedoch zumindest für die Praxis keine eindeutige, belastbare Feststellung getroffen. Es muss dem EuGH zugutegehalten werden, dass es in den damaligen Verfahren nur mittelbar um die Frage der rückwirkenden Rechnungsberichtigung gegangen war, und insoweit die sich an die Entscheidungen anknüpfende kontroverse Diskussion sich weniger an Fakten als an Vermutungen über die Intention des EuGH orientierte.

Die Möglichkeit einer rückwirkenden Rechnungsberichtigung war nach den bisherigen Urteilen des EuGH in Deutschland überwiegend abgelehnt worden. Sowohl die Finanzverwaltung\textsuperscript{242} als auch die Finanzgerichte\textsuperscript{243} waren mehrheitlich davon ausgegangen, dass eine rückwirkende Rechnungsberichtigung nicht möglich sei; erste Zweifel an der Versagung der Rückwirkung wurden vom BFH\textsuperscript{244} 2012 geäußert. Das Niedersächsische FG\textsuperscript{245} hat dann in der Hoffnung auf eine abschließende und überschaubare Klärung dieser Rechtsfrage erneut den EuGH angerufen. In dem Verfahren hatte das Gericht dem EuGH die folgenden Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.

- Ist die vom EuGH in der Rechtssache „Terra Baubedarf-Handel“ (Urteil vom 29.04.2004, C-152/02) festgestellte ex nunc-Wirkung einer erstmaligen Rechnungserstellung für den – hier vorliegenden – Fall der Ergänzung einer unvollständigen Rechnung durch die EuGH Entscheidungen „Pannon Gép“ (Urteil vom 15.07.2010, C-368/09) und „Petroma Transport“ (Urteil vom 08.05.2013, C-271/12) insoweit relativiert, als der EuGH in einem solchen Fall im Ergebnis eine Rückwirkung zulassen wollte?

- Welche Mindestanforderungen sind an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen? Muss die ursprüngliche Rechnung bereits eine Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten oder kann diese später ergänzt werden mit der Folge, dass der Vorsteuerabzug aus der ursprünglichen Rechnung erhalten bleibt?

- Ist die Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig, wenn sie erst im Rahmen eines Einspruchsverfahrens erfolgt, das sich gegen die abschließende Entscheidung (Änderungsbescheid) der Finanzbehörde richtet?

\textsuperscript{240} BFH, Urteil v. 24.08.2006, V R 16/05.
\textsuperscript{241} EuGH, Urteil v. 15.07.2010, C-368/09 - Pannon Gép Centrum kft und EuGH, Urteil v. 08.05.2013, C-271/12 - Petroma Transports.
\textsuperscript{242} BMF, Schreiben v. 16.03.2011.
\textsuperscript{244} BFH, Beschluss v. 20.07.2012, V B 82/11.
\textsuperscript{245} Niedersächsisches FG, Urteil v. 03.07.2014, 5 K 40/14.

a) Feststellungen des EuGH

Der EuGH\textsuperscript{246} hat mit Urteil vom 15.09.2016 auf die vom Niedersächsischen FG vorgelegten Fragen (teilweise) geantwortet und darüber hinaus in einem portugiesischen Parallelverfahren\textsuperscript{247} weitere Hinweise zum Vorsteuerabzug gegeben.

In dem deutschen Verfahren der Senatex GmbH ging es um Rechnungen, in denen weder die Steuer-Nr. noch die USt-IdNr. der leistenden Unternehmer angegeben waren. Noch im Außenprüfungsverfahren wurden dem Betriebsprüfer um die Steuer-Nr. bzw. USt-IdNr. ergänzte Rechnungen vorgelegt, die vom Finanzamt zwar dem Grunde nach als ordnungsgemäß anerkannt wurden, aber nicht rückwirkend für den Zeitraum des erstmaligen Vorsteuerabzugs. In dem portugiesischen Verfahren Barlis ging es um den Vorsteuerabzug bei unzureichenden Leistungsbeschreibungen\textsuperscript{248} in den vorliegenden Rechnungen.

Im Verfahren der Senatex GmbH hat der EuGH die Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit zugelassen. Er hat festgestellt, dass Mitgliedstaaten zwar Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorsehen können, die Versagung des Vorsteuerabzugs für das Jahr der Rechnungsausstellung kann aber nicht als eine solche Sanktion in Betracht kommen. Die ebenfalls dem EuGH gestellte Frage, ob eine Rechnungsberichtigung noch rechtzeitig erfolgt ist, wenn die berichtigte Rechnung erst im Rahmen des Rechtsbehelfsverfahrens vorgelegt wird, wurde vom EuGH nicht beantwortet. Da im vorliegenden Verfahren die Finanzverwaltung erklärt hatte, dass die berichtigten Rechnungen noch im Bp-Verfahren vorgelegt worden waren und damit nicht „als verspätet“ vorgelegt angesehen werden können, war diese Frage aus Sicht des EuGH nicht klärungsberechtigt.

In dem Verfahren Barlis 06 stellte der EuGH fest, dass die vorliegenden Rechnungen zwar nicht die notwendigen obligatorischen Voraussetzungen nach Art. 226 MwStSystRL\textsuperscript{249} erfüllten, dass Art. 178 Buchst. a MwStSystRL\textsuperscript{250} die nationalen Finanzbehörden aber daran hindert, den Vorsteuerabzug wegen dieses Verstoßes zu versagen, wenn die Finanzbehörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen.
b) Reichweite der Entscheidungen des EuGH

1) Rückwirkende Berichtigung der Steuer-Nr. bzw. USt-IdNr.

Die Frage, ob eine Rechnung mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden kann, ist vom EuGH – zumindest in den Fällen, in denen die Steuer-Nr. oder die USt-IdNr. nicht in dem Abrechnungspapier enthalten war – eindeutig beantwortet worden. In diesen Fällen entfaltet die Ergänzung der Rechnung Wirkung für die Vergangenheit, sodass eine Verzinsung nach § 233a AO ausgeschlossen ist.

![Risiko Vorsteuerabzug: Problem Rechnungsberichtigung](image)

Risiko Vorsteuerabzug: Problem Rechnungsberichtigung

<table>
<thead>
<tr>
<th>die Entscheidungen des EuGH</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Der EuGH hat in zwei Verfahren (EuGH, Urteil v. 15.09.2016, C-518/14 – Senatex GmbH; EuGH, Urteil v. 15.09.2016, C-516/14 – Barlis) entschieden:</td>
</tr>
<tr>
<td>- Der Unternehmer soll vollständig von der im Rahmen seiner Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Umsatzsteuer entlastet werden.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Der Vorsteuerabzug ist zu gewähren, wenn die materiellen Voraussetzungen erfüllt sind. Die Rechnungsaussetzungen sind nur formelle Voraussetzungen.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Mitgliedstaaten können Sanktionen verhängen, wenn Voraussetzungen der ordnungsgemäßen Rechnung nicht erfüllt sind; nach Gesetzen anfallende Nachzahlungszinsen nach § 233a AO verstoßen aber gegen den Neutralitätsgrundsatz.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Vorsteuerabzug kann nicht allein deshalb verweigert werden, weil eine Rechnung bestimmte formelle Anforderungen nicht erfüllt.</td>
</tr>
<tr>
<td>- Es liegt ein Verstoß gegen das Unionsrecht vor, wenn der Berichtigung einer Rechnung (in Bezug auf die Angabe der Steuer-/USt-IdNr.) keine Rückwirkung zukommt, sodass das Recht auf Vorsteuerabzug in Bezug auf die berichtigte Rechnung nicht für das Jahr ausgeübt werden kann, in dem diese Rechnung ursprünglich ausgestellt wurde.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

2) Weitere rückwirkende Berichtigungen zulässig?

Offen ließ der EuGH allerdings, auf welche fehlenden oder fehlerhaften anderen Inhalte einer Rechnung sich diese Aussage beziehen kann. Inhaltlich hat sich der EuGH in seiner Entscheidung dazu nicht geäußert, hat aber seine Aussagen auch nicht ausdrücklich auf den Bestandteil „Steuer-Nr. oder USt-IdNr.“ beschränkt. Die fehlende Steuer-Nr. oder USt-IdNr. wird regelmäßig als eine der Nebenbedingungen einer ordnungsgemäßen Rechnung angesehen. Deshalb scheint es geboten, die Aussagen des EuGH auch auf vergleichbare Nebenbedingungen wie das Leistungsdatum, die Rechnungsdatum oder die fortlaufende Rechnungsnummer zu übertragen. Wenn in einer Rechnung aber wesentliche Angaben fehlen sollten (der zutreffende Leistungsempfänger, die zutreffende Leistungsbeschreibung oder die gesondert ausgewiesene USt), ist die Übertragung der Grundsätze aus dem EuGH-Urteil nicht möglich. Auch der BFH hat bisher angenommen, dass die Rückwirkung einer Rechnungsberichtigung zumindest bestimmte Mindestanforderungen voraussetzt. Insbesondere die fehlende oder völlig fehlerhafte Angabe des tatsächlichen Leistungsempfängers kann damit nicht rück-

---

251 BFH, Beschluss v. 20.07.2012, V B 82/11.
wirksam über eine Rechnungsberichtigung geheilt werden, da der EuGH in seinen Entscheidungen auch ausdrücklich seine Rechtsprechung\textsuperscript{252} zur Versagung des rückwirkenden Vorsteuerabzugs bei erstmaliger verspäteter Vorlage einer Rechnung bestätigt hatte. Der BFH\textsuperscript{253} hat in einer Folgeentscheidung diese Überlegungen wieder aufgenommen und festgestellt, dass berichtigungsfähige Rechnungen zu den wesentlichen Bestandteilen (Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer) Angaben enthalten müssen. Allerdings reicht es aus, dass sie diesbezüglich Angaben enthalten und die Angaben nicht in so hohem Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sind, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

Ist in einer Rechnung ein unzutreffender Leistungsempfänger aufgeführt, hat m.E. bei dem zutreffenden Leistungsempfänger ein berichtigungsfähiges Abrechnungsdokument bisher noch nicht vorgelegen, sodass die Voraussetzung für eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit nicht gegeben sein kann, sondern die „Berichtigung“ vielmehr der erstmaligen Ausstellung einer Rechnung entspricht.

\begin{tikzpicture}
\node (box) {
\begin{tabular}{|l|}
\hline
\textbf{Risiko Vorsteuerabzug: Problem Rechnungsberichtigung} \\
\hline
\end{tabular}
} ;
\node (text) at (box.north west) {
\begin{itemize}
\item Der EuGH hatte nicht alle Fragen abschließend geklärt, sodass der BFH, Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15 präzisieren konnte: \\
\item Keine abschließende Feststellung durch EuGH, welche Mindestanforderungen rückwirkend berichtigt werden können. Nach BFH ist die Rechnung berichtigungsfähig, wenn sie Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. \\
\item Ebenfalls keine abschließende Feststellung durch EuGH, bis wann die Rechnungsberichtigung durchgeführt werden muss. Da der EuGH keine Frist vorgegeben hat, geht der BFH davon aus, dass die Berichtigung bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG durchgeführt werden kann. \\
\item Keine Berichtigung durch Rechnungsstorno vornehmen, fehlerhafte Rechnungsbestandteile ergänzen lassen, § 31 Abs. 5 UStDV. \\
\end{itemize}
} ;
\end{tikzpicture}

\textbf{3) Übertragung der Grundsätze auch bei erkennbaren Rechnungsmängeln?}

Aus der Rechtsprechung des EuGH ergibt sich aber noch ein weiteres Problem: Es ist zwar nunmehr als geklärt anzusehen, dass eine Berichtigung zumindest der Nebenbedingungen einer Rechnung mit Wirkung für die Vergangenheit möglich ist. Allerdings betraf das Fälle, in denen die Unzulänglichkeit der Rechnung vom Unternehmer oder dessen Berater offensichtlich nicht erkannt worden war. Gefährlich erscheint eine Übertragung dieser Grundsätze auf die Fälle, in denen die Rechnungsmängel

\textsuperscript{252} EuGH, Urteil v. 29.04.2004, C-152/02 – Terra Baubedarf.

\textsuperscript{253} BFH, Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15.
dem den Vorsteuerabzug begehrenden Unternehmer oder seinem Berater sofort aufgefallen sind, der Vorsteuerabzug aber vor dem Hintergrund einer späteren Berichtigungsmöglichkeit bei Beanstandung durch die Finanzverwaltung sofort vorgenommen worden ist. In diesem Fall liegen – zumindest wenn man den nationalen Vorgaben für den Vorsteuerabzug folgen sollte – die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs nicht vor, sodass die Finanzverwaltung bei erkennbaren Rechnungsmängeln Sanktionen nach verfahrensrechtlichen Grundsätzen verhängen kann. Darüber hinaus besteht immer die Gefahr, später keine berichtigte Rechnung vom leistenden Unternehmer zu erhalten, falls dieser Anspruch nicht mehr zivilrechtlich durchzusetzen ist oder der leistende Unternehmer nicht mehr existieren sollte.

4) Rechnungsberichtigungszeitpunkt und -Form


#### Tipp


5) In welchen Fällen ist die Berichtigung notwendig?

Aus den Entscheidungsgründen des EuGH im Verfahren Barlis 06 ergibt sich aber noch eine weitergehende Frage: Wenn der EuGH ausführt, dass es der Finanzverwaltung verwehrt ist, den Vorsteuerabzug wegen eines Verstoßes gegen die formellen Rechnungsanforderungen zu versagen, wenn die Finanzbehörden über alle notwendigen Informationen verfügen, um zu prüfen, ob die materiellen Voraussetzungen für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug vorliegen, muss gefragt werden, ob eine Rechnungsberichtigung dann überhaupt noch notwendig sein muss. In der Konsequenz führt das dann bei Fortführung der Logik des EuGH zur Frage, ob die in Art. 226 MwStSystRL angegebenen – obligatorischen – Rechnungsangaben unbeachtliche Wunschbedingungen des Unionsrechtgebers sind oder doch Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach Art. 178 MwStSystRL. Vor diesem Hintergrund sind auch die neuen Vorlageverfahren beim EuGH zu sehen, in denen es im Wesentlichen um die Angabe der Anschrift des StpfL in der Rechnung sowie um die Versagung des Vorsteuerabzugs bei Verstoß gegen die formellen Rechnungsanforderungen des Art. 226 MwStSystRL geht, nachdem aus einer Entscheidung des EuGH entgegen nationaler Sichtweise ableitbar ist, dass es für den Vorsteuerabzug nicht auf das Vorliegen aller formellen Rechnungsvoraussetzungen ankommt.

---

255 BFH, Beschluss v. 06.04.2016, V R 25/15 und XI R 20/14; beim EuGH anhängig unter C-374/15 - Rochus Geissel, und C-375/16 - Igor Butin.
256 EuGH, Urteil v. 22.10.2015, C-277/14 - PPUH Stehcemp.
oder zumindest die vollständige Anschrift des StpfI. keine Anschrift voraussetzt, unter der wirtschaftli-
che Tätigkeiten entfaltet wurden. Bisher ist – so jedenfalls der BFH257 - zwischen der Entstehung des
Vorsteuerabzugsanspruchs und der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug zu unterscheiden.

7 D 3   Kritische Überlegungen zur Rechtsprechung des EuGH

a) Korrekturmöglichkeit

Die Möglichkeit, Rechnungen mit Wirkung für die Vergangenheit zu berichtigen und damit einer Voll-
verzinsung nach § 233a AO zu entgehen, ist aus Sicht der Steuerpflichtigen positiv und scheint für die
Finanzverwaltung eine Niederlage darzustellen, eine Niederlage die m.E. leicht zu vermeiden gewe-
sen wäre, wenn im Rahmen von Außenprüfungen mit mehr Augenmaß geprüft werden würde und
nicht eine auf – manchmal fragwürdige – Mehrergebnisse ausgerichtete Prüfungsmentalität vorherr-
schend würde. Allerdings muss hinterfragt werden, ob es sich nicht langfristig um einen Pyrrhussieg für
die StpfI. handelt.

b) Sanktionsmöglichkeiten

Der EuGH hat ausdrücklich festgestellt, dass bei einem Verstoß gegen die formellen Bedingungen für
die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts die Mitgliedstaaten befugt sind, Sanktionen zu verhängen,
die aber nicht den Vorsteuerabzug als solchen in Frage stellen dürfen. Dies kann m.E. nur so interpre-
tiert werden, dass Sanktionen verhängt werden können, wenn entgegen der Voraussetzungen des
Art. 178 MwStSystRL von dem Leistungsempfänger der Vorsteuerabzug vorgenommen worden ist.
Dies wird dann dazu führen, dass die Finanzverwaltung vermehrt verfahrensrechtliche Sanktionen
verhängen wird; der Streit, ob ein Rechnungsmangel hätte erkannt werden müssen und damit der
Vorwurf der Fahrlässigkeit im Raum steht, ist somit vorprogrammiert. Ein Verstoß gegen die formellen
Voraussetzungen der Rechnung kann nicht zu einer Sanktion gegenüber dem Rechnungsempfänger
führen, wenn er aus diesem Abrechnungspapier keinen Vorsteuerabzug geltend macht. Ob es dann
für den Steuerpflichtigen einen wesentlichen Unterschied macht, dass die Finanzverwaltung vermehrt
verfahrensrechtliche Sanktionen verhängen kann, ist insofern fraglich. Allerdings muss hinterfragt
werden, ob es sich nicht langfristig um einen Pyrrhussieg für die StpfI. handelt.

c) Notwendige Rechnungsbestandteile

Darüber hinaus muss hinterfragt werden, wie sich die Rechtsprechung des EuGH überhaupt mit den
Grundauslagen der MwStSystRL vereinbaren lassen. Art. 226 MwStSystRL regelt verbindlich die
notwendigen Bestandteile für eine ordnungsgemäße Rechnung, deren Besitz nach Art. 178 Buchst. a
MwStSystRL258 für eine ordnungsgemäße Rechnung, deren Besitz nach Art. 178 Buchst. a
MwStSystRL für den Vorsteuerabzug ist. Hier den „formellen“ Voraussetzungen
quasi nur eine Bedeutung zweiten Ranges zuzuweisen, entspricht zumindest nicht dem Wortlaut der
Richtlinie; ob die Abkopplung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug von den Rechnungsbe-
standteilen dem Regelungszweck des Unionsrechts entspricht, ist ebenfalls fraglich. Es ist auch zu
fragen, welchen Zweck die Rechnungsangaben nach Art. 226 MwStSystRL haben sollten, wenn nicht
den, die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug in den Fällen zu regeln, in denen die Umsatzsteuer
von dem leistenden Unternehmer geschuldet wird und damit die geschuldete Umsatzsteuer in der
Rechnung dokumentiert und zum Leistungsempfänger „transportiert“ wird. Dieser – der zutreffenden
Besteuerung sowohl des leistenden Unternehmers wie auch des Leistungsempfängers dienende –
gesetzliche Rahmen wird vom EuGH in seinen Entscheidungen ignoriert.

257 BFH, Urteil v. 20.10.2016, V R 26/15.
258 Art. 178 Buchst. a MwStSystRL verweist auf Titel XI Kap. 3 Abschn. 3 bis 6 MwStSystRL, der u.a. den Art. 226 MwStSystRL
enthält.
d) Neutralitätsgrundsatz


7 E Vorsteueraufteilung bei Grundstücksumsätzen

Ein Unternehmer hat grundsätzlich den Vorsteuerabzug, soweit er eine Lieferung oder sonstige Leistung von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen erhalten hat, er die Leistung seinem Unternehmen zuordnen konnte und er eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer vorweisen kann.

Soweit der Unternehmer mit diesen bezogenen Leistungen Umsätze erbringt, für die er nach § 15 Abs. 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist und für die auch keine Ausnahme nach § 15 Abs. 3 UStG einschlägig ist, kann er die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen.

In den Fällen, in denen der Unternehmer die bezogene Leistung weder in vollem Umfang für vorsteuerabzugsberechtigende noch für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet, muss die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden.

\textbf{Hinweis}

Bevor eine Vorsteueraufteilung geprüft wird, muss zuerst festgestellt werden, ob der Ein gangsumsatz nicht eindeutig einer Art Ausgangsumsatz zugeordnet werden kann („Zuordnung“ geht vor „Aufteilung“).

\textsuperscript{259} BFH, Urteil v. 07.07.2011, V R 42/09 und V R 21/10 BFH, Urteil v. 23.10.2014, V R 11/12.
Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteueraufteilung

ein altes Problem ...

- Gewerbeanwendungsvermerkung, steuerpflichtig durch Option nach § 9 UStG
- Wohnungsvermietung, steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG
- Vorsteueraufteilung nach Umsatzschlüssel
- Vorsteueraufteilung nach Flächenschlüssel
- Die Vorsteueraufteilung nach dem Umsatzschlüssel wird im Regelfall für den Vermieter günstiger sein.
- Nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG kann die Aufteilung nach dem Umsatzschlüssel nur dann erfolgen, wenn kein anderer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist.
- Nachdem der EuGH (Urteil v. 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG) entschieden hatte, dass ein vom Umsatzschlüssel abweichender Aufteilungsmaßstab zulässig ist, wenn er zu einem genaueren Ergebnis führt, kam der BFH (Urteil v. 07.05.2014, V R 1/10 und Urteil v. 03.07.2014, V R 2/10) zu dem Ergebnis, dass der Umsatzschlüssel ausnahmsweise angewendet werden kann, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

Soweit die sich aus der Eingangsleistung ergebende Umsatzsteuer nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug zugelassen ist, aber auch nicht vollständig vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, muss der Unternehmer ermitteln, in welchem Umfang die Vorsteuerbeträge den zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen wirtschaftlich zurechnen sind. Soweit eine wirtschaftliche Zurechnung nicht möglich ist, muss der abziehbare Anteil der Vorsteuer sachgerecht geschätzt werden.

Bei der Beurteilung kommt es auf den Zeitpunkt des Leistungsbezug für das Unternehmen an. Zu diesem Zeitpunkt muss der Unternehmer entscheiden, ob er den Gegenstand für sein Unternehmen verwenden will und in welchem Umfang die Verwendung den Vorsteuerabzug ausschließen wird.

**Hinweis**
Änderungen, die sich erst in einem späteren Besteuerungszeitraum ergeben, führen zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG und sind nicht über die Vorsteueraufteilung zu regulieren.

Soll ein Gebäude sowohl für vorsteuerabzugsberechtigende wie auch für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet werden, muss der Unternehmer die mit diesem Gebäude im Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG nach einem wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab aufteilen, die Aufteilung kann auch im Rahmen einer sachgerechten Schätzung erfolgen. Allerdings sind nur die Aufwendungen in die Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG einzubeziehen, die nicht direkt einem vorsteuerabzugsberechtigend oder vorsteuerabzugsschädlichen Gebäudeteil zuzurechnen sind.

Umstritten war, in welchem Verhältnis die Vorsteuer aus der gemischten Nutzung von Immobilien aufzuteilen ist. Gegen den Widerstand der Finanzverwaltung hatte sich in der ständigen Rechtsprechung
des BFH\textsuperscript{260} herausgebildet, dass die Aufteilung im Verhältnis der Ausgangsumsätze bei gemischter genutzten Immobilien eine zulässige Methode ist. Mit Wirkung vom 01.01.2004 wurde dann jedoch durch Einfügen der Beschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG ein gesetzliches Verbot der Aufteilung des Vorsteuerbetrags im Verhältnis der Ausgangsumsätze umgesetzt, wenn es einen anderen wirtschaftlichen Aufteilungsmaßstab gibt. Damit war im Ergebnis ein Verbot des Umsatzschlüssels bei gemischten genutzten Immobilien erreicht, das das Verhältnis der Mietflächen immer ermittelbar ist. Diese Regelung war aber nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts\textsuperscript{261} unionsrechtlich problematisch. Art. 173 Abs. 1 MwStSystRL sieht den Umsatzschlüssel als Regelaufteilungsmaßstab für die Vorsteueraufteilung vor. Darum ist nach Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts nicht vernehmlich, dass eine nationale Regelung wie § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG den Umsatzschlüssel nur als subsidiären Aufteilungsmaßstab zulässt. Auch die in Art. 173 Abs. 2 MwStSystRL aufgeführten abweichenden Methoden zur Vorsteueraufteilung lassen keine Möglichkeit zu, den Umsatzschlüssel als vorrangigen Aufteilungsmaßstab auszuschließen. Insbesondere ergibt sich auch aus Art. 173 Abs. 2 Buchst. c MwStSystRL keine andere Möglichkeit.

Im Revisionsverfahren\textsuperscript{262} hatte der BFH das Verfahren ausgesetzt und den EuGH um Vorabentscheidung gebeten. Der EuGH\textsuperscript{263} hatte im Ergebnis das Verfahren an den BFH zurückverwiesen. Grundsätzlich stellte der EuGH fest, dass

- das Unionsrecht es den Mitgliedstaaten erlaubt, einen anderen Aufteilungsschlüssel als einen Umsatzschlüssel vorzuschreiben;
- dies aber voraussetzt, dass die herangezogene Methode eine präzisere Bestimmung dieses Pro-rata-Satzes gewährleistet.


Nach nicht einmal neun Monaten revidierte der BFH\textsuperscript{265} allerdings seine Rechtsprechung in entscheidenden Punkten. Der BFH hat zwar erst einmal grundsätzlich seine bisherige Rechtsprechung – insbesondere das Urteil v. 22.08.2013 (V R 19/09) – bestätigt, wonach sich bei der Errichtung eines gemischten genutzten Gebäudes die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel richtet. Darüber hinaus hat er entschieden, dass die Vorsteuerbeträge jedoch nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen sind, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.

Grundsätzlich ist der Flächenschlüssel bei der Vorsteueraufteilung anzuwenden. Der Flächenschlüssel findet aber dann keine Anwendung, wenn die Ausstattung der Räume,

**Hinweis**

Hervorgehoben wird, dass ein Umsatzschlüssel auch eine wirtschaftliche Zuordnung nach § 15 Abs. 4 Satz 1 UStG sein kann.

**Hinweis**
Nach dem neuen Urteil des BFH geht das Gericht davon aus, dass § 15 Abs. 4 UStG vollständig mit dem Unionsrecht in Einklang steht.

In einer weiteren Entscheidung hat der BFH die Grundsätze aus dem Urteil v. 07.05.2014 noch einmal grundsätzlich bestätigt. Damit hat der BFH seine Begründung aus der Entscheidung vom 22.08.2013 grundlegend revidiert. Der BFH ist mit den Entscheidungen vom 07.05.2014 und vom 03.07.2014 für eine Vielzahl von Fällen zum Umsatzschlüssel zurückgekehrt.

Insbesondere bei Objekten, die zu gewerblichen und Wohnzwecken vermietet sind, wird es in aller Regel unterschiedliche Ausstattungsmerkmale geben. Allerdings wird es in diesem Punkt künftig sicher im Einzelfall zu einem Streit mit der Finanzverwaltung kommen können. Zu beachten sind dabei die Positionen, die der BFH bereits in seinen Entscheidungen aufgenommen hat:

- Höhe der Räume,
- die Dicke der Wände und Decken oder
- die Innenausstattung.


Mit der Entscheidung des V. Senats des BFH ist die Frage der Vorsteueraufteilung aber noch nicht beendet. Der XI. Senat des BFH hat – nach den Urteilen des V. Senats – nun erneut den EuGH angezogen und ihm folgende Fragen vorgelegt:

- Zunächst möchte er wissen, ob bei der Herstellung von gemischt genutzten Gebäuden entsprechend der derzeitigen Auffassung von BFH und Finanzverwaltung die sog. „Eintopfmethode“ anzuwenden ist, oder ob nicht aufgrund des EuGH-Urteils die „Direktzuordnungsmethode“ unionsrechtlich geboten ist.

- Zudem fragt der BFH an, wie laufende Unterhaltungskosten zu behandeln sind. Der XI. Senat hält es für klärungsbedürftig, ob der Flächenschlüssel bei laufenden Kosten grundsätzlich ebenfalls zu einem präziseren Ergebnis führt, was er bejahen würde.

---

266 BFH, Urteil v. 03.07.2014, V R 2/10.


Nach gegenwärtiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis ist bei AK/HK für den Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung von § 15 Abs. 4 UStG auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Gebäudes abzustellen. Für den Vorsteuerabzug aus Eingangslieferungen für die Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltungsleistungen des Gebäudes kommen es dagegen darauf an, wie der Gebäudeanteil genutzt wird, für den die betreffenden Aufwendungen entstehen. Die Finanzverwaltung hatte sich – nach einem Nichtanwendungserlass – später dann dieser Rechtsauffassung angeschlossen, Abschn. 15.17 Abs. 5 ff USIAE.

Der XI. Senat ist hingegen der Meinung, dass nach dem EuGH-Urteil (BLC Baumarkt) an dieser Rechtsauffassung nicht mehr festgehalten werden kann.


Die Aufteilung der Vorsteuertausch nach § 15 Abs. 4 UStG war demnach auf solche Gebäudefelte zu beschränken, die tatsächlich gemischts genutzt werden (z.B. Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außeranlagen, Fernwärmenanschluss), während die Fenster sowie sämtliche Ausbaukosten den betreffenden Räumen direkt zuzuordnen waren.


Der EuGH hat – entgegen der Hoffnungen – im Ergebnis nur seine Rechtsprechung aus 2012 wiederholt und nur geringfügige Ergänzungen vorgenommen. Im Einzelnen hat der EuGH entschieden:

- Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-RL ist dahin auszulegen, dass in dem Fall, in dem ein Gebäude auf der Ausgangsstufe sowohl zur Ausführung bestimmter Umsätze verwendet wird, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch zur Ausführung anderer Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, die Mitgliedstaaten nicht vorschreiben müssen, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung, Anschaffung, Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung dieses Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zunächst diesen verschiedenen Umsätzen zugeordnet werden, wenn eine solche Zuordnung schwer durchführbar ist, damit danach nur das Recht auf Vorsteuerabzug für diejenigen Gegenstände und Dienstleistungen,
die sowohl für bestimmte Umsätze verwendet werden, für die ein Recht auf Vorsteuerabzug besteht, als auch für andere Umsätze, für die dieses Recht nicht besteht, anhand eines Umsatzschlüssels oder, vorausgesetzt, diese Methode gewährleistet eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes des Vorsteuerabzugs, eines Flächenschlüssels bestimmt wird.

- Art. 20 der 6. EG-RL ist dahin auszulegen, dass er verlangt, dass infolge der während des betreffenden Berichtungszeitraums erfolgten Festlegungen eines für die Berechnung der Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels, der von der in dieser Richtlinie vorgesehenen Methode zur Bestimmung des Rechts auf Vorsteuerabzug abweicht, eine Berichtigung der Vorsteuerabzüge für Gegenstände oder Dienstleistungen, die unter Art. 17 Abs. 5 der 6. EG-RL fallen, vorgenommen wird.

- Die allgemeinen unionsrechtlichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes sind dahin auszulegen, dass sie geltenden nationalen Rechtsvorschriften, die weder ausdrücklich eine Vorsteuerberichtigung i.S.d. Art. 20 der 6. EG-RL infolge einer Änderung des für die Berechnung bestimmter Vorsteuerabzüge verwendeten Aufteilungsschlüssels anordnen noch eine Übergangsregelung vorsehen, obwohl die vom Steuerpflichtigen angewandte Vorsteueraufteilung nach dem vor dieser Änderung geltenden Aufteilungsschlüssel höchstrichterlich generell als sachgerecht anerkannt worden war, nicht entgegenstehen.

---

**Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteueraufteilung**

... ohne große neue Rechtserkenntnisse

- Der EuGH (Urteil v. 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR) hat nicht nur zu der Frage der Vorsteueraufteilung (bedingt) Stellung genommen, sondern auch zur Frage der sog. „Eintopf-Theorie“ (= einheitliche Aufteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Gebäudes) Stellung bezogen.

- Die Mitgliedstaaten müssen nicht vorschreiben, dass die auf der Eingangsstufe für die Errichtung, Anschaffung, Nutzung, Erhaltung oder Unterhaltung dieses Gebäudes verwendeten Gegenstände und Dienstleistungen zunächst den verschiedenen Umsätzen zugeordnet werden müssen, wenn eine solche Zuordnung schwer durchführbar ist.

- Die Vorsteueraufteilung erfolgt unionsrechtlich nach einem Umsatzschlüssel. Der EuGH hat aber anerkannt, dass auch ein anderer Aufteilungsmaßstab vorgegeben werden kann, wenn er zu einem präziseren Ergebnis führt.

- Diese Voraussetzung bedeutet jedoch nicht, dass die gewählte Methode zwingend die genauestmögliche sein müsste.

- Es obliegt dem BFH, zu prüfen, ob die Aufteilung unter Anwendung des Flächenschlüssels zu einem präziseren Ergebnis führen kann, als die Berechnung anhand des Umsatzschlüssels.

---

Der BFH\(^\text{270}\) hat im Anschluss an das Urteil des EuGH entschieden, dass bei der Herstellung eines gemischten genutzten Gebäudes - im Gegensatz zu den laufenden Aufwendungen - für die Aufteilung der Vorsteuer nicht darauf abgestellt werden kann, welche Aufwendungen in bestimmte Teile des Gebäudes eingehen; vielmehr kommt es insoweit auf die Verwendungsverhältnisse des gesamten Ge-

---

\(^{270}\) BFH, Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09.
bäudes an. Bei der Vorsteueraufteilung ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig -
d.h. wenn die verschiedenen Zwecken dienenden Flächen miteinander vergleichbar sind - eine sach-
gerechte und "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als der gesamtumsatzbezoge-
ne oder der objektbezogene Umsatzschlüssel. Ob die Vergleichbarkeit der Flächen im Streitfall gege-
ben ist, ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.

Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteueraufteilung

<table>
<thead>
<tr>
<th>BFH setzt Vorgaben des EuGH um (1)</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>• Der BFH (Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09) hat die Vorgaben des EuGH umgesetzt und sich damit im Ergebnis – trotz voriger Zweifel – der Rechtsprechung des V. Senats zur Vorsteueraufteilung bei Immobilien angeschlossen.</td>
</tr>
<tr>
<td>• „Eintopf-Theorie“: Alle Kosten werden einheitlich aufgeteilt.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Anschaffungs- oder Herstellungskosten</td>
</tr>
<tr>
<td>• laufende Bewertungskosten</td>
</tr>
</tbody>
</table>
| • „Zuordnung geht vor Auftei-

Der BFH ist im Anschluss an das genannte EuGH-Urteil zu dem Ergebnis gelangt, dass die Neurege-
lung der Aufteilungsmethode für den Vorsteuerabzug durch § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine Änderung
der für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse i.S.d. § 15a Abs. 1 USStG be-
wirken kann. Einer entsprechenden Vorsteuerberichtigung stehen weder die allgemeinen unionsrecht-
lichen Grundsätze der Rechtssicherheit und des Vertrauensschutzes entgegen noch liegt darin eine
verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung in Vorjahre.

Hinweis
Im Ergebnis hat sich damit der XI. Senat in wesentlichen Dingen der vorherigen Recht-
sprechung des V. Senats angeschlossen. Damit muss bei der Vorsteueraufteilung in die
Anschaffungs- und Herstellungskosten auf der einen Seite und auf die laufenden Kosten
auf der anderen Seite unterschieden werden. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten
sind nach der „Eintopftheorie“ nach einem einheitlichen Aufteilungsmaßstab aufzuteilen.
Dabei ist dem Flächenschlüssel der Vorrang einzuräumen. Nur wenn sich die Kosten
nicht gleichmäßig auf die Fläche verteilen, kann eine Vorsteueraufteilung auch nach ei-
nem Umsatzschlüssel vorgenommen werden.
In der Praxis wird es im Einzelfall sicher streitig sein, ob die Kosten sich gleichmäßig auf die Fläche verteilen, bzw. inwieweit eine abweichende Verteilung schon zu einer vom Flächenschlüssel abweichenden Aufteilung führen kann.

Fortsetzung Hinweis:

Risiko Vorsteuerabzug: Vorsteueraufteilung

BFH setzt Vorgaben des EuGH um (2)

• Der BFH (Urteil v. 10.08.2016, XI R 31/09) hat im Wesentlichen auch die Grundsätze zum Aufteilungsschlüssel übernommen. Danach ist der Flächenschlüssel vorrangig.

• Bei der Herstellung eines gemischten Gebäudes ermöglicht der objektbezogene Flächenschlüssel regelmäßig eine sachgerechte und "präzisere" Berechnung des Rechts auf Vorsteuerabzug als der gesamtabsatzbezogene oder der objektbezogene Umsatzschlüssel.

• Die Vorsteuerbeträge sind aber dann nicht nach dem Verhältnis der Flächen aufzuteilen (und der Flächenschlüssel ist nicht sachgerecht i.S.d. § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG), wenn die Nutzflächen nicht miteinander vergleichbar sind, etwa wenn die Ausstattung der den unterschiedlichen Zwecken dienenden Räume (z.B. Höhe der Räume, Dicke der Wände und Decken, Innenausstattung) erhebliche Unterschiede aufweist. In solchen Fällen kann nicht davon ausgegangen werden, dass sich die Eingangsbezüge gleichmäßig auf die Fläche verteilen, sodass der Flächenschlüssel sich nicht als genauere Aufteilung erweist.

Hinweis
Es bleibt zu hoffen, dass sich die Finanzverwaltung bald zu den jetzt doch als geklärt anzusehenden Rechtsfragen äußert und für die Praxis handhabbare Umsetzungsregeln vorgibt.
7 F  Uneinbringlichkeit von Forderungen

Führt ein Unternehmer Leistungen aus, entsteht bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten\textsuperscript{271} die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist\textsuperscript{272}. Unerheblich ist dabei grundsätzlich, wann der leistende Unternehmer das Entgelt vereinnahmen kann.

<table>
<thead>
<tr>
<th>Risiko Vorsteuerabzug: Uneinbringlichkeit von Forderungen</th>
</tr>
</thead>
<tbody>
<tr>
<td>so fing das Problem 2013 an</td>
</tr>
<tr>
<td>• Umstritten war die Besteuerung von Sicherheitseinbehalten (SEB) im Bauge-</td>
</tr>
<tr>
<td>werbe bei Sollbesteuerung. Grundsätzlich ist zu unterscheiden:</td>
</tr>
<tr>
<td>• Wird ein Sicherheitseinbehalt für eine Anzahlung vorgenommen,</td>
</tr>
<tr>
<td>ergeben sich keine umsatzsteuerrechtlichen Probleme. Die USt</td>
</tr>
<tr>
<td>entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG grundsätzlich</td>
</tr>
<tr>
<td>erst mit Zahlungszufluss insoweit Zahlung geleistet wird. Analog</td>
</tr>
<tr>
<td>Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Wird ein Sicherheitseinbehalt auf die Schlussrechnung vorgenommen,</td>
</tr>
<tr>
<td>würde die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung (in der</td>
</tr>
<tr>
<td>Regel mit Abnahme) entstehen, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1</td>
</tr>
<tr>
<td>UStG. Analog Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.</td>
</tr>
<tr>
<td>• Der BFH (Urteil v. 24.10.2013, V R 31/12) hatte dazu festgestellt, dass ein der</td>
</tr>
<tr>
<td>Sollbesteuerung unterliegender Unternehmer, der seinen Entgeltanspruch</td>
</tr>
<tr>
<td>aufgrund eines vertraglichen Einbehalts zur Absicherung von Gewähr-</td>
</tr>
<tr>
<td>leistungsansprüchen über einen Zeitraum von zwei bis fünf Jahren nicht</td>
</tr>
<tr>
<td>verwirklichen kann, bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungs-</td>
</tr>
<tr>
<td>erbringung zur Steuerberichtigung (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) berechtigt ist.</td>
</tr>
</tbody>
</table>

Insbesondere bei der Ausführung von Bauleistungen kommt es im Zusammenhang mit der üblichen Vereinbarung von Sicherheitseinbehalten dazu, dass der leistende Unternehmer Umsatzsteuerbeträge langfristig vorfinanzieren muss.

\begin{itemize}
  \item **AZ**
  \begin{itemize}
    \item Wird ein Sicherheitseinbehalt für eine Anzahlung vorgenommen, ergeben sich keine umsatzsteuerrechtlichen Probleme. Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG grundsätzlich erst mit Zahlungszufluss insoweit Zahlung geleistet wird. Analog Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG.
  \end{itemize}

  \item **SR**
  \begin{itemize}
    \item Wird ein Sicherheitseinbehalt auf die Schlussrechnung vorgenommen, würde die Umsatzsteuer mit Ausführung der Leistung (in der Regel mit Abnahme) entstehen, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Analog Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG. 
  \end{itemize}
\end{itemize}

**Tipp**

Die Problematik betrifft nur die Sicherheitseinbehalte bei Schlussrechnungen. Sicherheitseinbehalte bei Anzahlungsrechnungen führen umsatzsteuerrechtlich nicht zu Problemen, da die Umsatzsteuer in diesen Fällen – unabhängig davon, ob die Besteuerung nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten erfolgt – erst mit Zahlungszufluss entsteht\textsuperscript{273}.

Der BFH\textsuperscript{274} hatte dem entgegen entschieden, dass ein Unternehmer nicht verpflichtet sein kann, Umsatzsteuerbeträge jahrelang vorfinanzieren. Soweit ein der Sollversteuerung unterliegender Unternehmer seinen Entgeltanspruch aufgrund eines vertraglichen Sicherheitseinbehalts zur Absicherung

\textsuperscript{271} Sog. Sollversteuerung.
\textsuperscript{272} § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. 1 Satz 1 USIG.
\textsuperscript{273} Bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG.
\textsuperscript{274} BFH, Urteil v. 24.10.2013, V R 31/12.
von Gewährleistungsansprüchen über einen längeren Zeitraum nicht verwirklichen kann, ist er bereits für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung zur Steuerberichtigung berechtigt.

Hinweis
Die Berichtigung der Umsatzsteuer erfolgt dann entsprechend § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG. Wenn die Voraussetzungen vorliegen, bedeutet dies aber nicht nur, dass der leistende Unternehmer seine Steuerschuld verringern kann, der Leistungsempfänger ist dann auch nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt, wie der Steuerbetrag nicht auf den Sicherheitseinbehalt entfällt.

Die Finanzverwaltung hat auf das Urteil des BFH reagiert und wandte es in allen offenen Fällen an. Allerdings setzt die Berichtigung des Steuerbetrags voraus, dass der leistende Unternehmer

- den vereinbarten Sicherheitseinbehalt nicht durch eine Bankbürgschaft abgelöst hat und
- auch nicht durch eine Bankbürgschaft ablösen konnte.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben v. 03.08.2015 zu dem BFH-Urteil Stellung genommen und wendet das Urteil in allen offenen Fällen an. Allerdings setzt die Berichtigung des Steuerbetrags voraus, dass der leistende Unternehmer

- der leistende Unternehmer muss gegenüber der Finanzverwaltung nachweisen, dass er den Sicherheitseinbehalt auch nicht durch Bankbürgschaft ablösen konnte (z.B. bei Ablehnung der Übernahme durch Kreditinstitut).
- Berichtigt der leistende Unternehmer seine Umsatzsteuer, muss auch der Leistungsempfänger seinen Vorsteuerabzug entsprechend kürzen. Der leistende Unternehmer ist aber nicht verpflichtet, dem Leistungsempfänger über seine Berichtigung zu informieren.

275 BMF, Schreiben v. 03.08.2015.
Hinweis
Der leistende Unternehmer muss nachweisen können, dass die Absicherung der Gewährleistungsansprüche nicht durch die Gestellung einer Bankbürgschaft möglich war. Alleine die Tatsache, dass der Sicherheitseinbehalt nicht durch Bankbürgschaft abgelöst wird, ist für die Uneinbringlichkeit nicht ausreichend.


Das Urteil des BFH hatte zwar eine für die Praxis grundsätzlich positive Möglichkeit der Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer ermöglicht, da dies aber voraussetzt, dass der leistende Unternehmer den Sicherheitseinbehalt weder durch eine Bankbürgschaft abgelöst hat, noch ablösen kann, werden sich die praktischen Auswirkungen in Grenzen halten. In der Praxis ist es üblich, eine Ablösung durch Bankbürgschaft vorzunehmen.

Kann der leistende Unternehmer den Sicherheitseinbehalt nicht durch Bankbürgschaft ablösen (z.B. weil sein Kreditinstitut bereit ist, eine Bürgschaft zu stellen), kann nicht nur er seine geschuldete Umsatzsteuer berichtigen, auch der Leistungsempfänger muss seinen Vorsteuerabzug entsprechend verringern. Dabei wird es für den Leistungsempfänger schwer sein, festzustellen, ob der leistende Unternehmer freiwillig auf die Stellung einer Bankbürgschaft verzichtet (in diesem Fall ist keine Berichti-
gung von Umsatzsteuer und Vorsteuer geboten) oder ob er keine Bankbürgschaft erhalten kann (in diesem Fall wäre die Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer geboten).

■ Tipp
Der leistende Unternehmer ist nicht verpflichtet, dem Leistungsempfänger mitzuteilen, ob er eine Berichtigung seines Umsatzsteuerbetrags vorgenommen hat oder nicht. Das Finanzamt des leistenden Unternehmens kann aber dem Finanzamt des Leistungsempfängers eine Mitteilung über die Behandlung des Sicherheitseinbehalts beim leistenden Unternehmer zukommen lassen.

Wurde eine Berichtigung von Umsatzsteuer und Vorsteuer vorgenommen, muss nach Ablauf der Gewährleistungsfrist bei Auszahlung des Sicherheitseinbehalts darauf geachtet werden, dass dann eine erneute Korrektur der Steuerbeträge vorgenommen werden muss.

Unklar ist für die Praxis, auf welche Fälle sich alles diese Grundsätze anwenden lassen. So kann z.B. bei Leasingverträgen ebenfalls davon ausgegangen werden, dass eine Uneinbringlichkeit für lange in der Zukunft fließende Leasingraten gegeben sein kann.

Risiko Vorsteuerabzug: Uneinbringlichkeit von Forderungen

Fortsetzung des Problems

Vermittler V (Unternehmer)

Vermittlung Fußballspieler

Zahlung in Raten

Fußballverein

• Vermittler V vermittelte gegenüber Fußballvereinen Profifußballspieler. Die Provision für die Vermittlung wurde über die Vertragslaufzeit (unter auflösender Bedingung des Weiterbestehens des Anstellungsvertrags mit dem Fußballspieler; Fest- und Erfolgsprovision) – über mehrere Jahre – verteilt.

• Die Finanzverwaltung setzte aufgrund der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten nach einer Außenprüfung die Umsatzsteuer für die gesamte Vermittlungsleistung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG fest.

• Das Niedersächsische FG (Urteil v. 18.08.2016, 5 K 288/15) ging davon aus, dass die USt in Höhe der Mindestprovision entstanden ist. Gleichzeitig liegt aber der Rechtsgrund einer Uneinbringlichkeit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Uneinbringlich ist ein Entgelt, wenn bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise – jedenfalls auf absehbarer Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann.

• Revision anhängig beim BFH unter V R 51/16.

Das Niedersächsische FG musste sich mit der Frage der Uneinbringlichkeit von Raten aus einem Dienstleistungsvertrag auseinander setzen. Das Gericht ist dabei davon ausgegangen, dass von einer Uneinbringlichkeit i.S.d. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auch dann auszugehen, wenn der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung aufgrund der mit dem Leistungsempfänger getroffenen

276 Niedersächsisches FG, Urteil v. 18.08.2016, 5 K 288/15.
vertraglichen Vereinbarungen über die Fälligkeit des Entgeltes für mehr als zwei Jahre nicht mit einer Vereinnahmung der Leistungsentgelte rechnen kann.

Hinweis
Zu dem Verfahren ist Revision beim BFH unter V R 51/16 anhängig.