Ralf Sikorski

Basiswissen Umsatzsteuer

Überblick von der Steuerbarkeit bis zur Umsatzsteuerzahllast

mit Übersichten und Beispielen

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

ERICH
SCHMIDT
VERLAG

Basiswissen Umsatzsteuer

Überblick von der Steuerbarkeit bis zur Umsatzsteuerzahllast

mit Übersichten und Beispielen

Von

Ralf Sikorski
Dipl.-Finanzwirt

ERICH SCHMIDT VERLAG

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

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter
http://ESV.info/978-3-503-19413-1

Zitiervorschlag:
Sikorski, Basiswissen Umsatzsteuer, S. ...

ISBN 978-3-503-19413-1 (gedrucktes Werk)
ISBN 978-3-503-19414-8 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2020
www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

Solange es Menschen gibt, die glauben, das Steuerrecht sei ein Geschenk des Gesetzgebers an die Wissenschaft, wird der Wunsch nach einem einfachen Steuerrecht unerfüllt bleiben.

Das Steuerrecht kommt nicht zur Ruhe und gerade das Umsatzsteuerrecht bleibt eine ständige Herausforderung für den Unternehmer und ein permanentes Haftungsrisiko für den steuerberatenden Beruf. Der Gesetzgeber wird nicht müde, aktuelle umsatzsteuerliche Beratungsfelder zu eröffnen, die von der Finanzverwaltung mit einer Flut von Verwaltungsanweisungen begleitet werden und infolge dessen auch die Finanzgerichtsbarkeit intensiv beschäftigen. Darüber hinaus stellt seit Jahren der EuGH immer wieder eine in Deutschland seit Jahrzehnten gewachsene Rechtskultur mit vielen Grundsatzentscheidungen in Frage, die wiederum zu Aktivitäten des Gesetzgebers oder der Finanzverwaltung führen. Und so ist eine an sich systematische Rechtsmaterie aufgrund ihrer Schnelllebigkeit für den Praktiker kaum noch nachvollziehbar, geschweige denn beherrschbar.

Und man darf sich als professioneller Rechtsanwender durchaus auch einmal fragen, was die Finanzverwaltung bewogen hat, diese Ergänzung des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses um Selbstverständlichkeiten aus dem Mathematik-Unterricht vorzunehmen: *„Ergibt sich bei der Steuerberechnung kein voller Centbetrag, ist der Centbetrag abzurunden, wenn die nachfolgende Ziffer höchstens 4 ist, bzw. aufzurunden, wenn die unmittelbar folgende Ziffer größer als* 4 ist“. Nachzulesen allen Ernstes in Abschn. 14.5 Abs. 20 Satz 3 UStAE.

Kein Wunder, dass das Umsatzsteuerrecht in seiner Komplexität schon auf dem Weg in einen finanzwirtschaftlichen Beruf eine große Prüfungshürde darstellt, nachzufragen bei Generationen von Prüfungskandidaten.

Das vorliegende Werk „Umsatzsteuer Basiswissen“ will das Umsatzsteuerrecht bewusst kurz und übersichtlich vom steuerbaren Umsatz über den Vorsteuerabzug bis zur Zahllast darstellen und soll dem Praktiker helfen, seine grundsätzlich vorhandenen Kenntnisse aufzufrischen und wieder zu ordnen. Der Aufbau des Buches orientiert sich dabei im Wesentlichen ganz praxisnah am Aufbau des Gesetzes und behandelt folgende Themen:

- Unternehmer, Unternehmen, Unternehmensvermögen
- Steuerbare Umsätze (Leistungsaustausch, fehlender Leistungsaustausch, Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und Gesellschaftern, Lieferungen, Dienstleistungen einschließlich umfassender Darstellung des Ortes der sonstigen Leistung)
- Steuerbefreiungen (soweit für die meisten Praktiker relevant), Verzicht auf Steuerbefreiungen
- Steuersätze, Bemessungsgrundlagen

- Entstehung der Umsatzsteuer
- Steuerschuldner
- Rechnungen und Rechnungsberichtigungen
- Vorsteuerabzug.

Ziel des Werkes ist es, grundsätzlich vorhandene „BASICS“ wieder ins Gedächtnis zurückzurufen, denn bei aller Kompliziertheit des Umsatzsteuerrechts ist doch eine sehr überschaubare Grundsystematik vorhanden. Es eignet sich deshalb auch hervorragend für die Wiederholung dieser Themengebiete zur Prüfungsvorbereitung.

Die ergangene Rechtsprechung und der sehr umfangreiche Umsatzsteuer-Anwendungserlass wurden eingearbeitet und zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes jeweils als Fußnoten dargestellt. Um das Werk nicht zu überfrachten werden viele Sonderregelungen insbesondere „Kleinunternehmer“, „Übergang der Steuerschuldnerschaft“, „Differenzbesteuerung“ sowie Haftungsvorschriften und Sondergelungen zum Europäischen Binnenmarkt in einem weiteren Band „Umsatzsteuer Spezialwissen“ dargestellt.

Die vor über hundert Jahren eingeführte Umsatzsteuer mit einem einfachen Grundprinzip wurde seinerzeit als „Buchhaltersteuer“ mit geringen Anforderungen diffamiert. Diese Einschätzung gehört mittlerweile der Vergangenheit an, denn kaum ein Rechtsgebiet hat in den letzten Jahren derart an Komplexität und Bedeutung gewonnen. Die Umsatzsteuer hat sich zu einem komplizierten Gebilde aus nationalem Umsatzsteuerrecht, EU-Recht sowie BFH- und EuGH-Rechtsprechung entwickelt, flankiert durch eine bisweilen sehr stark pro fiskalische Sichtweise der Verwaltung, eingebettet in eine eigentümliche Begriffswelt von richtlinienkonformer Auslegung und Anwendungsvorrang.

Und so darf man sich nicht wundern, wenn die Generalanwältin des EuGH Kokott in ihrem Schlussantrag vom 3. 7. 2014 (Rs. C-446/13) festhält, dass „die Lösung selbst überschaubarer Sachverhalte angesichts schwer verständlicher Normen des Mehrwertsteuerrechts nicht leichtfällt.“ Was soll dazu erst der gebeutelte Unternehmer sagen, der vor Erteilung einer Rechnung an einen Kunden erst seinen Steuerberater konsultieren muss?

Dorsten, im Juli 2020 Ralf Sikorski

Inhaltsverzeichnis

Vorwort ... 5

Abbildungsverzeichnis ... 11

A. Allgemeine Einführung in die Umsatzsteuer ... 13
I. Wesen und Bedeutung der Umsatzsteuer ... 13
1. Finanzwirtschaftliche Betrachtung ... 13
2. Sozial- und wirtschaftspolitische Bedeutung ... 13
3. Das System der Umsatzsteuer ... 14
II. Unternehmer, Unternehmen ... 16
1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs ... 16
2. Unternehmereigenschaft ... 17
3. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft ... 25
4. Rahmen des Unternehmens ... 27
III. Besteuerungsverfahren ... 34
1. Steuererklärung ... 34
2. Voranmeldungsverfahren ... 35
3. Dauerfristverlängerung ... 36
4. Übergang der Steuerschuldnerschaft ... 37

B. Steuerbare Umsätze ... 39
I. Überblick über die Umsätze des UStG ... 39
1. Begriff der Steuerbarkeit ... 39
2. Begriff des Leistungsumsatzes ... 39
3. Besteuerung der Importe ... 40
II. Der Leistungsaustausch im Umsatzsteuerrecht ... 43
1. Begriff der Leistung ... 43
2. Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ... 44
3. Leistungsaustausch ... 46
4. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaften und ihren Mitgliedern ... 54
III. Lieferungen im Umsatzsteuerrecht ... 60
1. Begriff ... 60
2. Zeitpunkt der Lieferung ... 70
3. Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellte Umsätze ... 71
4. Ort der Lieferung ... 76
IV. Sonstige Leistungen im Umsatzsteuerrecht ... 90
1. Überblick über die Besteuerung von Dienstleistungen ... 90
2. Grundregeln für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung ... 101
3. Besteuerung am tatsächlichen Leistungsort ... 108
4. Besonderheiten im Verhältnis zum Drittlandsgebiet ... 138

C. Steuerbefreiungen ... 143
I. Überblick über das System der Steuerbefreiungen ... 143
1. Politische Motivation ... 143
2. Vorsteuerabzug bei steuerfreien Umsätzen ... 143
II. Verzicht auf Steuerbefreiungen ... 145
1. Sinn und Zweck einer Option zur Steuerpflicht ... 145
2. Voraussetzungen ... 146
3. Prinzip der Einzeloption ... 148
4. Einschränkung der Optionsmöglichkeiten ... 150
III. Steuerbefreiung bei Ausfuhrlieferungen ... 155
1. Überblick ... 155
2. Befördern oder Versenden des Gegenstands durch den Lieferer ... 157
3. Befördern oder Versenden des Gegenstands durch den Abnehmer ... 158
4. Beförderung oder Versenden des Gegenstands in Freihäfen ... 158
5. Besonderheiten bei Ausfuhrlieferungen ... 159
IV. Befreiungsvorschriften im Zusammenhang mit der Ausfuhr ... 162
1. Überblick ... 162
2. Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr ... 162
3. Beförderungs- und Vermittlungsleistungen ... 163
4. Leistungen an bestimmte Einrichtungen ... 164
V. Innergemeinschaftliche Lieferungen ... 164
1. Überblick ... 164
2. Gesetzliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung ... 167
3. Der Lieferer einer innergemeinschaftlichen Lieferung ... 168
4. Gelangen des Gegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet ... 169
5. Der Abnehmer einer innergemeinschaftlichen Lieferung ... 169
6. Erwerbsbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet ... 170
7. Abgabe einer zutreffenden Zusammenfassenden Meldung als weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ... 171
8. Vertrauensschutz ... 171
9. Innergemeinschaftliche Reihengeschäfte ... 172
VI. Steuerbefreiung bei der Übertragung von Grundstücken ... 176
VII. Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ... 177
1. Überblick ... 177
2. Steuerfreie Grundstücksvermietungen ... 178
3. Besondere Verträge ... 181
4. Ausnahmen von der Steuerbefreiung ... 182
5. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietungsumsätzen ... 184
VIII. Finanzumsätze ... 186

IX. Heilberufliche Tätigkeiten ... 189
1. Steuerfreie Tätigkeiten ... 189
2. Nicht steuerbefreite Umsätze ... 190
X. Umsätze aus steuerfrei verwendeten Gegenständen ... 191
XI. Sonstige Befreiungsvorschriften ... 192

D. Steuersätze und Bemessungsgrundlage ... 193
I. Steuersätze ... 193
1. Allgemeiner Steuersatz ... 193
2. Ermäßigter Steuersatz ... 193
3. Besondere Steuersätze bei der Besteuerung nach Durchschnittssätzen ... 197
4. Auswirkungen von Steuersatzänderungen ... 198
II. Bemessungsgrundlagen ... 199
1. Entgeltliche Leistungen ... 199
2. Unentgeltliche Wertabgaben ... 209
3. Mindestbemessungsgrundlage ... 216
4. Innergemeinschaftlicher Erwerb ... 217
5. Durchschnittsbeförderungsentgelt ... 218
6. Entgelte in fremder Währung ... 218

E. Entstehung der Umsatzsteuer, Steuerschuldner ... 223
I. Entstehung der Umsatzsteuer ... 223
1. Besteuerungsart ... 223
2. Istversteuerung von Anzahlungen ... 227
3. Entstehung der Umsatzsteuer bei unentgeltlichen Wertabgaben ... 229
4. Entstehung der Umsatzsteuer beim Übergang der Steuerschuldnerschaft ... 229
5. Berichtigung der Umsatzsteuer ... 229
II. Steuerschuldner ... 236
1. Unternehmer als Steuerschuldner ... 236
2. Übergang der Steuerschuldnerschaft ... 236

F. Rechnungserteilung, Rechnungsberichtigung ... 243
I. Ausstellen von Rechnungen ... 243
1. Berechtigung und Verpflichtung zur Rechnungserteilung ... 243
2. Begriff und Inhalt der Rechnung ... 244
3. Rechnungen in Sonderfällen ... 248
II. Aufbewahren von Rechnungen ... 252
III. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis ... 253
1. Unrichtiger Steuerausweis ... 253
2. Unberechtigter Steuerausweis ... 254
IV. Berichtigung von Rechnungen ... 255
1. Allgemeines ... 255
2. Zeitliche Wirkung einer Rechnungsberichtigung ... 256

G. Vorsteuerabzug 261
I. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug 261
1. Überblick 261
2. Abzug der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuer 262
3. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer 269
4. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung 269
5. Weitere Besonderheiten 270
II. Einschränkung des Vorsteuerabzugs 271
1. Allgemeines 271
2. Geschenke 272
3. Bewirtungskosten 272
4. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte 273
5. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer 273
6. Teilunternehmerisch genutzte Gebäude 273
7. Liebhaberei 273
III. Ausschluss vom Vorsteuerabzug 274
1. Ausführung steuerfreier Umsätze 274
2. Zuordnung von Vorsteuerbeträgen 276
IV. Aufteilung von Vorsteuerbeträgen 279
1. Allgemeines 279
2. Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Grundstücken 281
V. Zeitpunkt der Zuordnung von Vorsteuerbeträgen oder der Vorsteueraufteilung 285

Abbildungsverzeichnis

Quellenangabe: Alle Abbildungen wurden vom Autor selbst erstellt.

Abb. 1: Steuerschuldner und wirtschaftlicher Steuerträger der Umsatzsteuer ... 14
Abb. 2: Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft ... 17
Abb. 3: Übersicht juristischer Personen öffentlichen Rechts ... 19
Abb. 4: Voranmeldungszeiträume bei der Umsatzsteuer-Voranmeldung ... 35
Abb. 5: Steuerbare Umsätze ... 39
Abb. 6: Übersicht zum grenzüberschreitenden Warenverkehr ... 41
Abb. 7: Leistungen im umsatzsteuerlichen Sinne ... 43
Abb. 8: Innere Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung ... 46
Abb. 9: Leistungsaustausch bei Gutscheinen ... 52
Abb. 10: Agenturgeschäfte ... 63
Abb. 11: Werklieferung – Werkleistung ... 67
Abb. 12: Bestimmung des Ortes der Lieferung ... 76
Abb. 13: Empfänger-/Unternehmersitzprinzip bei der Erbringung von Dienstleistungen ... 97
Abb. 14: Ort der sonstigen Leistung ... 99
Abb. 15: Schema zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung ... 100
Abb. 16: Ort der sonstigen Leistung – B2B-Leistungen ... 105
Abb. 17: Ort der sonstigen Leistung – B2C-Leistungen ... 107
Abb. 18: Kurz- oder langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln ... 113
Abb. 19: Leistungsempfänger einer Katalogleistung nach § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG ... 139
Abb. 20: Vorsteuerabzug ... 144
Abb. 21: Voraussetzungen für Option nach § 9 UStG ... 146
Abb. 22: Steuerbefreiungen für Exportumsätze ... 155
Abb. 23: Nachweise für die Steuerbefreiung von Exporten ... 156
Abb. 24: Regelungen im innergemeinschaftlichen Warenverkehr ... 167
Abb. 25: Ansatz der Mindestbemessungsgrundlage ... 216
Abb. 26: Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben ... 220
Abb. 27: Bemessungsgrundlage bei der privaten Pkw-Nutzung durch den Unternehmer ... 221
Abb. 28: Entstehung der Steuer nach Besteuerungsarten ... 223
Abb. 29: Reverse-Charge-Verfahren ... 237
Abb. 30: Bestandteile einer ordnungsgemäßen Rechnung ... 247
Abb. 31: Zuordnung der Eingangsleistung ... 267
Abb. 32: Eingangs-/Ausgangsumsätze ... 274

Abb. 33: (Nicht) abzugsfähige Vorsteuer 275
Abb. 34: Zuordnung von Eingangsumsätzen 280
Abb. 35: Unternehmenszuordnung von einheitlichen Gegenständen 287

A. Allgemeine Einführung in die Umsatzsteuer

I. Wesen und Bedeutung der Umsatzsteuer

1. Finanzwirtschaftliche Betrachtung

Mit über 30 % des gesamten Steueraufkommens aller Gebietskörperschaften ist die Umsatzsteuer die **größte Einnahmequelle** für die öffentlichen Haushalte. Das Aufkommen der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu, d. h., die Umsatzsteuer ist hinsichtlich ihrer Ertragshoheit eine Gemeinschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Die Gesetzgebungshoheit bei der Umsatzsteuer liegt wie bei fast allen Steuerarten beim Bund (Art. 105 Abs. 2 GG). Die Rechtsgrundlagen der Umsatzsteuer sind das UStG, die UStDV sowie einige Nebengesetze (z. B. NATO-Truppenstatut, Offshore-Steuerabkommen). Sie basieren in erster Linie auf der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)[1] und der dazu ergangenen Mehrwertsteuer-Verordnung (MwStVO).[2] Die Verwaltungskompetenz der Umsatzsteuer liegt bei den Ländern, denn die Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer erfolgt durch die Finanzämter als Landesfinanzbehörden (vgl. Art. 84 und Art. 108 Abs. 2 und 3 GG). Lediglich die Verwaltung der Einfuhrumsatzsteuer obliegt dem Bund (Hauptzollämter und Zollämter).

Die Umsatzsteuer ist neben den Verbrauchsteuern die einzige Steuerart innerhalb der **Europäischen Union**, die weitgehend einheitlich gestaltet und harmonisiert ist. So kennen alle Mitgliedstaaten das auch uns bekannte Mehrwertsteuersystem und es wurden einheitliche Besteuerungsgrundlagen festgelegt, allerdings führen unterschiedliche Steuersätze und zahlreiche Ausnahmebestimmungen sowie unterschiedliche Rechtsauslegungen in der Praxis immer noch zu erheblichen Schwierigkeiten.

2. Sozial- und wirtschaftspolitische Bedeutung

Die Umsatzsteuer knüpft an den Letztverbrauch erworbener Güter und in Anspruch genommener Dienstleistungen an und nimmt dabei als **Sach- oder Objektsteuer** keine Rücksicht auf die persönlichen, wirtschaftlichen oder sozialen Verhältnisse des Verbrauchers. Damit beeinflusst der Staat über die Regelungen des Umsatzsteuerrechts das verfügbare Einkommen aller privaten Haushalte und hat Anteil an der Entwicklung der Wirtschaft. Besteuert wird die Kraft des Verbrauchers, die in der Verwendung von Einkommen oder Vermögen zum Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen besteht. Gleichwohl kennt auch das Umsatzsteuerrecht insbesondere aus sozialpolitischen Gründen eine Reihe von Steuerbefreiungen oder zumindest eine Reduzierung der steuer-

1 Richtlinie 2006/112/EG des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem vom 28. 11. 2006, ABl. EU 2006 Nr. L 347 Seite 1.

2 Verordnung (EU) 282/2011 vom 15. 3. 2011, ABl. EU 2011 Nr. L 77 Seite 1.

lichen Belastung und damit des Preises des Produktes. So werden Umsätze von einigen Grundnahrungsmitteln oder Büchern und Zeitungen mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % versteuert (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG), steuerfrei sind z. B. Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) und Leistungen im Bereich der Gesundheitsvorsorge (§ 4 Nr. 14 UStG). Aus wirtschaftspolitischen Gründen sind Exportumsätze von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 1 UStG), damit Produkte deutscher Unternehmer unbelastet auf den ausländischen Markt gelangen und dort nur mit der jeweiligen Umsatzsteuer des Einfuhrlandes belastet werden. Da ein Mehrwertsteuersystem dieser Art in einer Vielzahl von Ländern dieser Welt vorhanden ist, ist die Umsatzsteuer somit über die Grenzen hinweg wettbewerbsneutral, die ausländischen Unternehmer sind auf dem jeweiligen Markt gegenüber den entsprechenden inländischen Unternehmern konkurrenzfähig.

3. Das System der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine **Verkehrsteuer**, die an Vorgänge des Rechts- oder Wirtschaftsverkehrs anknüpft. Steuerobjekt ist der Verkehrsvorgang selbst, d. h., der wirtschaftliche Leistungsaustausch, der darin besteht, dass ein Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt erbringt. Die Umsatzsteuer ist im Wirtschaftsleben regelmäßig im Preis für die Leistung enthalten,[3] für einen Endverbraucher muss sie auch nicht in der Rechnung offen ausgewiesen werden.

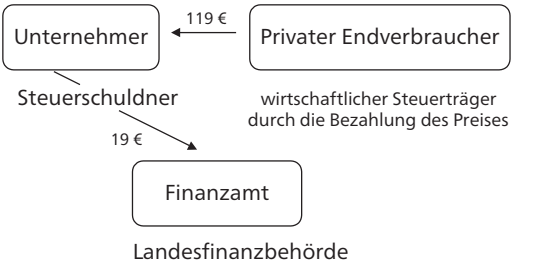


Abb. 1: Steuerschuldner und wirtschaftlicher Steuerträger der Umsatzsteuer

Steuerschuldner der Umsatzsteuer ist regelmäßig der Unternehmer, der Lieferungen und sonstige Leistungen erbringt, also den besteuerten Verkehrsvorgang ausführt (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der wirtschaftliche Steuerträger ist dagegen der Verbraucher, also der Abnehmer der Lieferungen und sonstigen Leistungen, denn die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuer gibt der Unternehmer über den Preis an den Endverbraucher weiter. Aus diesem Grund wird die Umsatzsteuer als **indirekte Steuer** bezeichnet. Der Unternehmer entrichtet zwar die Steuer, bleibt aber selbst wirtschaftlich unbelastet, da er die Steuer auf seinen Abnehmer abwälzt.

3 EuGH vom 7. 11. 2013, C-249/12 und C-250/12, DStRE 2014 Seite 816.

Auf dem Weg von der Produktion bis zum Endverbrauch durchläuft ein Handelsgegenstand i. d. R. mehrere Produktions- und Handelsstufen. Grundsätzlich gäbe es die Möglichkeit, nur eine dieser Phasen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, wie es z. B. bei Verbrauchsteuern der Fall ist. Ein solcher einmaliger Zugriff, etwa in Form einer Einzelhandelssteuer, ist jedoch aus politischen Gründen nicht gewünscht. Daher greift die Umsatzsteuer auf allen Wirtschaftsstufen in der Unternehmer- oder Leistungskette (sog. **Allphasensteuer**), obwohl letztlich nur der Endverbraucher belastet werden soll und wird. Jeder Unternehmer hat auf die Bemessungsgrundlage seinem Abnehmer die Umsatzsteuer in voller Höhe zu berechnen. Die Berechnungsgrundlage der Umsatzsteuer ist jeweils der Nettowert der Ware oder Leistung, d. h. der Kaufpreis ohne die darin enthaltene Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer, die der leistende Unternehmer an das Finanzamt zu zahlen hat, wird als **Preisbestandteil** auf den Leistungsempfänger abgewälzt. Da nur ein Endverbraucher als Leistungsempfänger mit der Umsatzsteuer belastet werden soll, bedarf es bei Abnehmern, die Unternehmer sind, einer Aufhebung dieser Belastungswirkung. Dies wird durch den Vorsteuerabzug erreicht. Unternehmer können von ihrer eigenen Steuerschuld die in der Vorphase auf sie abgewälzten Umsatzsteuerbeträge (z. B. im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer) regelmäßig als Vorsteuer abziehen, d. h., die Umsatzsteuer belastet sie nicht. Damit ist eine Steuerkumulation ausgeschlossen, und die Zahl der Wirtschaftsstufen, die der Gegenstand auf dem Weg zum Verbraucher durchläuft, umsatzsteuerlich ohne Belang. Auch wenn der Unternehmer die Umsatzsteuer auf seinen vollen Warenwert zu berechnen hat, versteuert er wegen des Vorsteuerabzugs auf den Eingangsumsatz im Ergebnis lediglich den Mehrwert des von ihm erhobenen Kaufpreises.

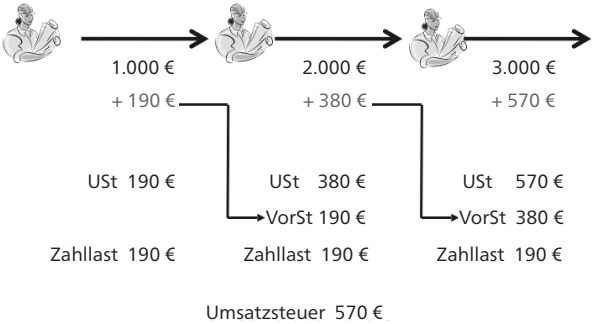
Weil der private Endverbraucher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, ergibt sich erst auf dieser Wirtschaftsstufe die Umsatzsteuerbelastung. In der Unternehmerkette ist die Umsatzsteuer erfolgsneutral.

Beispiel:

Der Hersteller verlangt für eine Ware vom Großhändler 1.000 € zzgl. Umsatzsteuer. Der Großhändler verkauft diese Ware für 2.000 € zzgl. Umsatzsteuer an den Einzelhändler, dieser wiederum veräußert die Ware für 3.000 € zzgl. Umsatzsteuer an einen Endverbraucher.

Der Hersteller schuldet gegenüber dem Finanzamt 190 € für den Verkauf der Ware an den Großhändler. Dieser schuldet wiederum für seine Ware 380 € Umsatzsteuer, kann davon aber die 190 €, die ihm vom Hersteller für die Ware in Rechnung gestellt wurden, als Vorsteuer abziehen. Er schuldet daher dem Finanzamt ebenfalls 190 €. Der Einzelhändler verursacht eine Umsatzsteuer von 380 €, kann aber davon die ihm vom Großhändler in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Er schuldet daher dem Finanzamt gegenüber ebenfalls 190 €. Daher schuldet alle drei Unternehmer jeweils 190 € Umsatzsteuer, was genau dem von ihnen geschaffenen Warenwert von jeweils 1.000 €

entspricht. Der Endverbraucher zahlt für das Produkt 3.570 €, in diesem Preis sind 570 € Umsatzsteuer enthalten, exakt der Betrag, den das Finanzamt von den drei Unternehmern erhalten hat.



Nicht nur die Umsatzsteuer, die der Unternehmer als Empfänger der Vorleistung an den Vorunternehmer zu zahlen hat, kann von ihm als Vorsteuer abgezogen werden, sondern jeder Umsatzsteuerbetrag, der von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen in Rechnung gestellt wird, z. B. aus Reparaturen, Dienstleistungen oder Kauf von Anlagevermögen. Im Ergebnis versteuert daher ein Unternehmer nicht seine Umsätze, sondern nur den Mehrwert zwischen Ausgangs- und Eingangsumsätzen.

II. Unternehmer, Unternehmen

1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs

Der Begriff des Unternehmers hat zum einen Bedeutung für die Frage der **Steuerbarkeit** von Umsätzen (§ 1 Abs. 1 UStG), da nur Unternehmer Umsätze i. S. d. Umsatzsteuergesetzes ausführen können. Zum anderen ist der Unternehmer **Steuerschuldner** (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), d. h., er vereinnahmt die in Rechnung gestellten Steuerbeträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, auch wenn er im Regelfall nicht wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet wird. Darüber hinaus sind nur Unternehmer zum **Vorsteuerabzug** berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG).

Hinweis:

Zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens wurde in § 19 UStG eine Regelung für sog. Kleinunternehmer getroffen, die bestimmte Umsatzgrenzen nicht übersteigen. Eine ausführliche Darstellung des Themas „Besteuerung der Kleinunternehmer“ enthält der Band „Spezialwissen Umsatzsteuer“ vom gleichen Autor.

2. Unternehmereigenschaft

a) Steuerfähigkeit

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist jede nachhaltige Tätigkeit mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG).

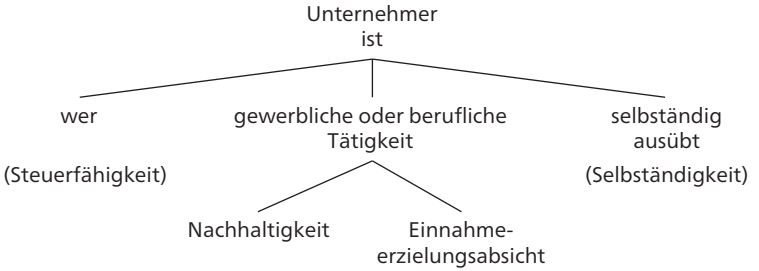


Abb. 2: Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft

Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes kann **jedes Wirtschaftsgebilde** sein, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt. Daher kommt als Unternehmer jede natürliche oder juristische Person des öffentlichen oder des privaten Rechts in Betracht, aber auch nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse.[4]

> *Beispiel:*
>
> Siegfried Jung ist selbstständiger Steuerberater und veröffentlicht darüber hinaus gelegentlich umsatzsteuerliche Beiträge in verschiedenen Fachzeitschriften. Seine Ehefrau Siglinde und er sind zu je 1/2 Eigentümer eines Mehrfamilienhauses, das sie in Rechtsform einer GbR vermieten. Darüber hinaus betreiben sie gemeinsam eine Photovoltaikanlage, die auf dem Dach ihres Einfamilienhauses montiert ist.
>
> **Siegfried Jung** ist selbstständiger Unternehmer, da er nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist. Zu seinem Unternehmen gehören seine Tätigkeit als Steuerberater sowie seine schriftstellerische Tätigkeit. Unabhängig davon, ob diese Einnahmen Ausfluss seiner Tätigkeit aus seiner Kanzlei sind oder nicht hat er nur eine zusammengefasste USt-Erklärung abzugeben.
>
> Siegfried und Siglinde Jung sind als **Grundstücksgemeinschaft** (GbR) Unternehmer, da sie durch die Vermietung des Grundstücks nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig sind.

4 Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE.

> Siegfried und Siglinde Jung betreiben darüber hinaus als **Gesellschaft bürgerlichen Rechts** eine Photovoltaikanlage. Insoweit liegt ebenfalls ein eigenständiges Unternehmen vor. Die Eheleute können aber auch im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts beide Tätigkeiten zusammenfassen, insoweit sind sie in der Gestaltung frei.

Unternehmer sind auch **juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR)**. Für die unternehmerische Tätigkeit einer jPöR ist die Form der Rechtsvorschriften entscheidend, auf deren Grundlage sie handelt. Handelt die jPöR auf privatrechtlicher Grundlage, ist sie zwingend unternehmerisch tätig wie jeder andere Unternehmer auch. Dies gilt auch für den Bereich der Vermögensverwaltung einer jPöR. Derartige Tätigkeiten fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 2b UStG, sondern unmittelbar in den Anwendungsbereich des § 2 UStG.

> *Beispiel:*
>
> Eine Universität gestattet einem Getränkelieferanten gegen Provisionsentgelt, auf dem Universitätsgelände Getränkeautomaten aufzustellen.
>
> Die Leistung der Universität ist nicht hoheitlich veranlasst, sondern hat eine privatrechtliche Grundlage. Es besteht insoweit Unternehmereigenschaft der Universität nach § 2 Abs. 1 UStG, § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG ist nicht anwendbar. Der von der Universität vereinnahmten Provisionen sind steuerbar und steuerpflichtig zu 19 %.

Die jPöR gelten aber nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Der hoheitliche Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den keine Umsatzsteuer anfällt, aber auch der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.[5] Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z. B. aufgrund eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrages oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

5 Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE; Abschn. 3.4 Abs. 6 UStAE; Abschn. 15.2c UStAE; BFH vom 3. 8. 2017, V R 62/16, DStR 2017 Seite 2661.

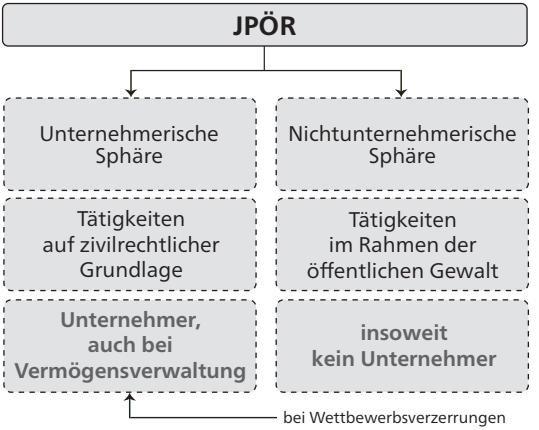


Abb. 3: Übersicht juristischer Personen öffentlichen Rechts

Eine größere Wettbewerbsverzerrung besteht, wenn Anbieter konkurrierender Leistungen nicht mehr als unbedeutend beeinträchtigt werden. Dabei sind auch potentielle Wettbewerbsverzerrungen zu berücksichtigen, wenn sie real und nicht nur hypothetisch sind. Bei der Frage, ob eine Tätigkeit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, ist die Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen bestimmten (lokalen) Markt im Besonderen bezieht.[6] Maßgeblich ist die Art der Tätigkeit und nicht das mit der hoheitlichen Tätigkeit verfolgte Ziel.

Beispiel 1:

Eine Kommune verlangt für das Parken auf gekennzeichneten Flächen im Zentrum der Stadt Gebühren, die Parkzeit ist auf eine Stunde begrenzt. Die Kommune erzielt mit dieser Tätigkeit jährlich voraussichtlich mehr als 17.500 € Jahresumsatz.

Das stundenweise Überlassen von Parkraum erfolgt im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt, nämlich der Regelung des ruhenden Verkehrs.[7] Daher besteht insoweit grds. keine Unternehmereigenschaft der Kommune. In diesem Fall sind mögliche Wettbewerbsverzerrungen zu prüfen, die vom Gesetzgeber hier unwiderruflich unterstellt werden (§ 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Beispiel 2:

Eine Kommune führt Sprachkurse durch, die über Landesmittel in Form von sog. Integrationsgutscheinen gefördert werden. Entsprechende Kurse werden auch von privaten Bildungsträgern angeboten.

6 EuGH vom 16. 9. 2008, C-288/07, DStRE 2008 Seite 1455.
7 BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016, BStBl 2016 I Seite 1451, Rdnr. 25, 35 und 37, in Abgrenzung zu Parkgebühren für die Nutzung eines Parkhauses auf privatrechtlicher Basis (BFH vom 1. 12. 2011, V R 1/11, BStBl 2017 Seite 834).

Die Durchführung der Sprachkurse erfolgt grds. in Ausübung öffentlicher Gewalt. Eine Prüfung von Wettbewerbsverzerrungen ist hier nicht erforderlich, da die Sprachkurse der privaten Anbieter als Bildungsleistungen nach § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind und folglich die fehlende Unternehmereigenschaft der Kommune nicht zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Hinweis:

Eine ausführlichere Darstellung des Themas „Besteuerung der Juristischen Personen des öffentlichen Rechts" enthält der Band „Spezialwissen Umsatzsteuer" vom gleichen Autor.

Eingetragene Vereine besitzen Unternehmereigenschaft, wenn sie außerhalb ihrer reinen ideellen Sphäre tätig werden.[8] Soweit ein Verein im Gesamtinteresse aller Mitglieder tätig wird und seine satzungsmäßigen Aufgaben erfüllt, liegt nach deutschem Recht eine unternehmerische Betätigung nicht vor.[9] Erbringt jedoch der Verein nachhaltig Sonderleistungen an einzelne Mitglieder gegen spezielles Entgelt (z. B. Trainerstunden im Tennisverein), so besitzt er insoweit Unternehmerstatus und handelt im Rahmen seines Unternehmens.[10] Der ideelle Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.[11] Auch **Stiftungen** werden nur als Unternehmer behandelt, soweit sie einen Gewerbebetrieb oder eine Land- und Forstwirtschaft unterhalten oder Vermögensverwaltung betreiben. Leistungen gemeinnütziger Stiftungen unterliegen grds. nur dem ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG).

Abweichend vom Einkommen- oder Körperschaftsteuerrecht sind umsatzsteuerlich nicht nur Kapitalgesellschaften, sondern auch **nicht rechtsfähige Personenvereinigungen** Unternehmer (z. B. OHG, KG, BGB-Gesellschaft, Arbeitsgemeinschaften), denn auch in diesen Fällen beteiligen sich nicht die einzelnen Mitglieder der Vereinigung am wirtschaftlichen Verkehr, sondern der Personenzusammenschluss als solcher. Entsprechend besitzt eine Gesellschaft, die nach außen nicht in Erscheinung tritt (Innengesellschaften, z. B. Stille Gesellschaft), umsatzsteuerlich keine Unternehmereigenschaft.[12]

8 Abschn. 2.10 UStAE.
9 Differenzierter: EuGH vom 21. 3. 2002, C-174/00, UR 2002 Seite 320; BFH vom 20. 3. 2014, V R 4/13, DStR 2014 Seite 1539.
10 BFH vom 2. 3. 2011, XI R 21/09, DStR 2011 Seite 1179.
11 Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE; Abschn. 3.4 Abs. 6 UStAE; Abschn. 15.2c UStAE.
12 Abschn. 2.1 Abs. 5 UStAE.

Hinweis:

Aufgrund dieser personellen Abgrenzung im Umsatzsteuerrecht kann der **Gesellschafter einer Gesellschaft** allein durch die Vermietung eines Gegenstandes an die Gesellschaft[13] oder die Führung der Geschäfte der Gesellschaft gegen Entgelt[14] nachhaltig tätig werden.

Auch bei verschiedenen Personengesellschaften mit identischem Personenstand ist grds. jede Vereinigung für sich als selbstständiges Unternehmen anzusehen, wenn der Unternehmer nach außen entsprechend auftritt.[15]

Beispiel:

A ist Gesellschafter der A+B-OHG und überlässt der Gesellschaft gegen Zahlung eines pauschalen jährlichen Mietzinses einen Lieferwagen. Diese nutzt das Fahrzeug für ihren Betrieb, dabei wird das Fahrzeug von A ausschließlich für Zwecke der Gesellschaft genutzt.

A ist allein durch die entgeltliche Überlassung des Fahrzeugs an die OHG selbstständiger Unternehmer, das Fahrzeug gehört zu seinem Unternehmensvermögen (ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen).

b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit i. S. d. UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebs im Ertragsteuerrecht hinaus, denn gewerblich oder beruflich ist **jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**.[16] Dies ist jedes aktive oder passive Verhalten gegenüber einem Dritten, sofern es auf ein wirtschaftliches Ziel gerichtet ist. Lediglich privates Sparen und das bloße Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellt noch keine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dar.

Eine Tätigkeit wird **nachhaltig** ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall.[17] Im Ergebnis erfordert der Begriff der Nachhaltigkeit eine erkennbare wirtschaftliche Betätigung[18] und eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.[19] Keine nachhaltige Tätigkeit liegt daher vor bei typisch „privatem" Handeln, z. B. der Veräußerung einer über Jahre angelegten privaten Sammlung auch in mehreren Akten,[20] sofern der Verkäufer keine aktiven Schritte zum Vertrieb der Gegenständen übernimmt, die denen eines Händlers

13 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE.
14 BFH vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl 2003 II Seite 36 zu Personengesellschaften; BFH vom 10. 3. 2005, V R 29/03, DStR 2005 Seite 919 zu Kapitalgesellschaften.
15 Abschn. 2.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.
16 Abschn. 2.3 Abs. 1 UStAE.
17 Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE.
18 BFH vom 27. 1. 2011, V R 21/09, DStRE 2011 Seite 769.
19 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE; BFH vom 26. 4. 2012, V R 2/11, BStBl 2012 II Seite 634.
20 BFH vom 27. 1. 2011, V R 21/09, DStRE 2011 Seite 769.

entsprechen.[21] Dagegen ist auch die Schaffung eines *Dauerleistungszustandes* (z. B. Mietverträge über mehrere Jahre) eine nachhaltige Tätigkeit, auch wenn in derartigen Fällen zivilrechtlich nur eine Rechtshandlung vorliegt, aus der jedoch wirtschaftlich betrachtet fortgesetzte Duldungsleistungen hervorgehen. Wer einmalig einen **Nießbrauch** an seinem Grundstück bestellt, erbringt somit eine nachhaltige Duldungsleistung.[22] Auch eine einmalige Betätigung kann nachhaltig sein, sofern sie typisch gewerblich ist (z. B. einmalige Bauarbeiten durch Arbeitsgemeinschaften).

Steht das Merkmal der Unternehmereigenschaft aufgrund nachhaltiger Ausführung der laufenden Umsätze ohnehin fest, kann das Merkmal der Nachhaltigkeit für sonstige einzelne Umsätze vernachlässigt werden. Zu diesen Hilfsgeschäften gehört jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt.[23]

Die Tätigkeit muss auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Selbst wenn die Tätigkeit Verluste verursacht, kann eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, da die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer nicht auf den Erfolg abstellt, sondern auf den Umsatz, d. h. die Einnahme des Unternehmers.[24] Eine Einnahme kann in jedem entgeltlichen Vorteil gesehen werden, den der Leistende als Gegenleistung erwartet. Auch die Höhe des Entgelts ist für die Frage der Einnahmeerzielungsabsicht unbeachtlich.

c) Selbstständigkeit

Selbstständig handelt, wer nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt.[25] Ob Selbstständigkeit vorliegt, richtet sich regelmäßig nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. Dabei sind die verschiedenen Indizien, die für oder gegen eine selbstständige Tätigkeit sprechen, gegeneinander abzuwägen, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend ist. Anhaltspunkte für eine unselbstständige Tätigkeit bei einer natürlichen **Person** sind: Weisungsgebundenheit, Kündigungsschutz, Arbeitszeitregelungen, Arbeitsort und erfolgsunabhängige Entlohnung. Die Frage der Selbstständigkeit ist bei jeder Tätigkeit für sich zu überprüfen, denn natürliche Personen können zum Teil selbstständig, zum Teil unselbstständig sein.[26] Auch Personen, die für Zwecke der Sozialversicherung als Arbeitnehmer gelten (sog. Scheinselbstständige), können Unternehmer i. S. d. UStG sein.[27] Die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen ist grds. für die Einkommensteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer nach gleichen Grund-

21 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE; BFH vom 26. 4. 2012, V R 2/11, BStBl 2012 II Seite 634.
22 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE.
23 Abschn. 2.7 Abs. 2 UStAE; BFH vom 20. 9. 1990, HFR 1991 Seite 230; BFH vom 25. 4. 2013, XI B 123/12, BFH/NV 2013 Seite 1273; EuGH vom 13. 6. 2013, C-62/12, DStR 2013 Seite 1328.
24 BMF-Schreiben vom 14. 7. 2000, DStR 2000 Seite 1264 zum Begriff „Liebhaberei“.
25 Abschn. 2.2 Abs. 1 UStAE.
26 Abschn. 2.2 Abs. 4 UStAE.
27 OFD Magdeburg vom 5. 8. 1999, UR 2000 Seite 38.

sätzen zu beurteilen, eine Bindung an die ertragsteuerliche Beurteilung besteht jedoch nicht.[28]

Juristische Personen sind grds. selbstständig tätig, es sei denn, dass sie in ein Unternehmen derart eingegliedert sind, dass sie keinen eigenen Willen mehr entfalten können. Eine solche Unselbstständigkeit einer juristischen Personen liegt bei einer **Organschaft** vor (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist.[29] Organträger kann dabei jeder Unternehmer sein (Einzelperson, Personenzusammenschluss, juristische Person), Organ einer Organschaft sind regelmäßig nur juristische Personen des privaten Rechts. **Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen**, die als Unternehmer auftreten, sind stets selbstständig,[30] wobei die Rechtsprechung in Einzelfällen eine GmbH & Co KG gegen den Wortlaut in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nach dem Sinn und Zweck der Regelung in teleologischer Auslegung der Norm einer juristischen Personen gleichsetzt. Neben einer juristischen Person kann auch eine Personengesellschaft in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, wenn Gesellschafter der Personengesellschaft neben dem Organträger nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind, so dass die erforderliche Durchgriffsmöglichkeit selbst bei der stets möglichen Anwendung des Einstimmigkeitsprinzips gewährleistet ist.[31] Folge der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass das Organ mangels Selbstständigkeit nicht Unternehmer ist und die Umsätze des Organs mit Dritten als Umsätze des Organträgers erfasst werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Im Falle einer Organschaft ist also allein der Organträger Unternehmer, es ist für den gesamten Organkreis nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben. Die Wirkungen der Organschaft sind auf die Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG), d. h., dass nur die juristischen Personen mit Sitz im **Inland** in den Organkreis einbezogen werden. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, so gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG).[32]

28 BFH vom 10. 3. 2005, V R 29/03, DStR 2005 Seite 919; Abschn. 2.2 Abs. 2 UStAE.
29 Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.
30 Abschn. 2.2 Abs. 5 und 7 UStAE.
31 BFH vom 2. 12. 2015, V R 25/13 (BStBl 2017 II Seite 547) unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung; zwingend zu beachten nach dem BMF-Schreiben vom 26. 5. 2017 (BStBl 2017 I Seite 790) ab dem 1. 1. 2019; Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 5 i. V. m. Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE.
32 Abschn. 2.9 UStAE.

Beispiel:

A gründet zum 1.7.03 die A-GmbH, an der er zu 100 % beteiligt und als Geschäftsführer eingetragen ist. A, der bislang Computerhardware und -software herstellte und vertrieb, verpachtet ab dem 1.7.03 sämtliche Anlagegüter an die GmbH, die damit den bisherigen Betrieb des A fortführt. A berechnet der GmbH ein monatliches Nutzungsentgelt von 20.000 € zzgl. Umsatzsteuer.

Es handelt sich um einen Fall der (ertragsteuerlichen) Betriebsaufspaltung bzw. der (umsatzsteuerlichen) Organschaft, bei der das Besitzunternehmen (A) dem Betriebsunternehmen (GmbH) sämtliche notwendige Anlagegüter verpachtet hat. Insoweit liegt eine wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Gesamtunternehmen vor. Da die GmbH auch finanziell (Anteilsmehrheit A) und organisatorisch (Personalunion der Geschäftsführer) in den Gesamtbetrieb eingegliedert ist, liegt eine Organschaft vor. Die GmbH ist in diesem Falle nicht selbstständiger Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), sämtliche Umsätze werden A als Einzelunternehmer zugerechnet. Die von A ausgestellte Rechnung betrifft somit einen sog. Innenumsatz, nicht eine steuerbare Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Gleichwohl schuldet er nicht die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG, da dieses Abrechnungspapier keine Außenwirkung hat.[33] Der GmbH steht als Rechnungsempfänger kein Vorsteuerabzug zu, da zum einen keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne erbracht wurde und zum anderen die GmbH gar nicht Subjekt der Steuerpflicht ist, da nur A Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist.

d) Sonderfall innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge

Im Rahmen des Europäischen Binnenmarktes hat beim Verkauf von neuen Fahrzeugen die Versteuerung nicht im Land des Lieferers, sondern im Land des Abnehmers zu erfolgen (Bestimmungslandprinzip). Dies ist regelmäßig das Land der ersten Zulassung des Fahrzeugs. Um eine lückenlose Versteuerung im Land der Zulassung sicherzustellen, wurden auch Privatpersonen in dieses System einbezogen, sofern sie neue Fahrzeuge (zum Begriff vgl. § 1b Abs. 3 UStG) in einem anderen Mitgliedstaat erwerben oder an einen Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat veräußern. Privatpersonen, die ein neues Fahrzeug an Abnehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet veräußern, gelten insoweit als Unternehmer (§ 2a UStG), auch wenn sie nicht nachhaltig tätig werden. Sie haben eine Rechnung auszustellen, in der sie auf die Steuerfreiheit dieser Lieferung hinzuweisen haben (§ 14a Abs. 1 Satz 1 UStG) und eine USt-Voranmeldung sowie eine USt-Jahreserklärung abzugeben. Aus dem ursprünglichen Kauf des Fahrzeugs wird ihnen nachträglich ein Vorsteuerabzug gewährt, der allerdings auf 19 % des nun erzielten Verkaufspreises begrenzt ist (§ 15 Abs. 4a UStG).

33 Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE; Abschn. 14c.2 Abs. 2a UStAE.

3. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

Die Unternehmereigenschaft **beginnt** mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine unternehmerische Tätigkeit gerichteten Tätigwerden.[34] Dazu gehören auch Vorbereitungshandlungen, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. In diesen Fällen entfällt die Unternehmereigenschaft – außer in den Fällen von Betrug und Missbrauch – nicht rückwirkend, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt. Vorsteuerbeträge, die den beabsichtigten Umsätzen, bei denen der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen wäre (§ 15 Abs. 2 UStG), zuzurechnen sind, können dann nicht zurückgefordert werden, denn beim Vorsteuerabzug kommt es auf die *beabsichtigte* Verwendung an.[35]

> *Beispiel:*
>
> Der kaufmännische Angestellte A plant die Errichtung eines Gebäudes mit Büroräumen, das er für eine Tätigkeit als selbstständiger Unternehmensberater verwenden will. Die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den entsprechenden Ausgaben für den Architekten, Statiker und für sonstige Vorbereitungshandlungen macht er daher im Rahmen der entsprechenden USt-Voranmeldungen geltend. Da die finanzierende Bank einen zugesagten Kreditvertrag überraschend kündigt, kommt es tatsächlich nicht zur Bauausführung.
>
> Wegen der beabsichtigten späteren Ausführung steuerpflichtiger Umsätze wurde die Vorsteuer vom Finanzamt im Rahmen der USt-Voranmeldungen zu Recht vergütet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Vorsteuerbeträge aus der Vorbereitung der Ausführung entgeltlicher Leistungen können abgezogen werden, auch wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt, sofern die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist. Die Feststellungslast insbesondere betreffend die Frage, ob die beabsichtigten Umsätze nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wären, liegt beim Unternehmer.

Bei **Kapitalgesellschaften** ist zwischen der sog. Vorgründungsgesellschaft, Vorgesellschaft und der eingetragenen Kapitalgesellschaft zu unterscheiden. Da die Tätigkeit einer *Vorgründungsgesellschaft* regelmäßig auf die Gründung der Kapitalgesellschaft beschränkt ist und sie somit keine nachhaltigen Leistungen gegen Entgelt erbringt, kommt während dieser Phase ein Vorsteuerabzug grds. nicht in Betracht.[36] Ein Vorsteuerabzug für einen Leistungsbezug vor der Gründung einer Kapitalgesellschaft ist jedoch dann möglich, wenn ein Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft vor ihrer Errichtung einen Vertrag über einen Leistungsbezug abschließt, dieser Vertrag nach der Errichtung rückwirkend

34 BFH vom 18. 11. 1999, V R 22/99, BStBl 2000 II Seite 241.
35 Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE; EuGH vom 22. 3. 2011, C-153/11, DStR 2012 Seite 653.
36 EuGH vom 1. 3. 2012, C-280/10, DStRE 2012 Seite 893; BFH vom 15. 7. 2004, V R 84/99, BStBl 2005 II Seite 155; BFH vom 6. 5. 1993, V R 45/88, BStBl 1993 II Seite 564; EuGH vom 29. 4. 2004, C-137/02, DStRE 2004 Seite 772.

genehmigt wird und die Kapitalgesellschaft auch die Verfügungsmacht an dem Gegenstand des Leistungsbezugs erlangt.[37] Die gegründete, aber noch nicht eingetragene Kapitalgesellschaft wird als *Vorgesellschaft* bezeichnet. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist sie nach den gleichen steuerlichen Grundsätzen zu behandeln wie die nachfolgend eingetragene Kapitalgesellschaft (*Identitätstheorie*).[38] Die an diese Gesellschaft erbrachten Leistungen werden so behandelt, als seien sie an die eingetragene Kapitalgesellschaft bewirkt worden. Die Unternehmereigenschaft einer Kapitalgesellschaft kann daher mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags unterstellt werden. Daher sind auch die Vorsteuerbeträge, die in diesem Zusammenhang anfallen (z. B. Notarleistungen bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags) unter den allgemeinen Voraussetzungen abzugsfähig, wenn diese Kosten vertraglich von der Gesellschaft übernommen werden, denn diese Vorsteuern stehen mit der späteren unternehmerischen Tätigkeit der Gesellschaft im Zusammenhang.[39] Sollte es ausnahmsweise nicht zur Eintragung und somit nicht zur Entstehung der endgültigen Kapitalgesellschaft kommen, so sind die Vorgründungsgesellschaft und die Gründungsgesellschaft als identische Personengesellschaft zu behandeln, deren Unternehmereigenschaft sich nach den allgemeinen Grundsätzen des § 2 UStG richtet.

Die Unternehmereigenschaft **endet** mit dem letzten Tätigwerden, nicht mit dem Zeitpunkt der Abmeldung des Betriebes oder der „offiziellen" Einstellung. Bei natürlichen Personen ist dies der Tod oder die Einstellung der Tätigkeit verbunden mit der letzten Entnahme oder Veräußerung oder auch Ausgabe.[40] Die Unternehmereigenschaft kann nicht im Erbgang durch Gesamtrechtsnachfolge auf die Erben übergehen.[41] Die Eigenschaft des Unternehmensvermögens bleibt jedoch durch den Erbfall unberührt, es geht nicht automatisch in das Privatvermögen des Gesamtrechtsnachfolgers über. Dieser tritt nämlich umsatzsteuerrechtlich in die noch nicht abgewickelten unternehmerischen Rechtsverhältnisse des Erblassers ein und wird daher mit Handlungen, die er im Rahmen der Liquidation des ererbten Vermögens tätigt und die beim Erblasser als umsatzsteuerbarer Vorgang anzusehen gewesen wären, unternehmerisch tätig.[42] Auch bei juristischen Personen ist nicht die Löschung im Handelsregister maßgebend, sondern die Abwicklung der letzten Rechtsbeziehung.[43] Dementsprechend kann eine aufgelöste GmbH auch noch nach ihrer Löschung im Handelsregister Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen, z. B. die Lieferung von Sicherungsgut.[44]

37 BFH vom 17. 1. 2002, V R 64/01, UR 2003 Seite 92.
38 BFH vom 9. 3. 1978, V R 90/74, BStBl 1978 II Seite 486.
39 BFH vom 15. 7. 2004, V R 84/99, BStBl 2005 II Seite 155.
40 EuGH vom 3. 3. 2005, C-32/03, DStRE 2005 Seite 596.
41 BFH vom 19. 11. 1970, V R 14/67, BStBl 1971 II Seite 121; Abschn. 2.6 Abs. 5 Satz 1 UStAE.
42 BFH vom 13. 1. 2010, V R 24/07, DStR 2010, Seite 1180; Abschn. 2.6 Abs. 5 UStAE.
43 Abschn. 2.6 Abs. 6 Satz 7 UStAE.
44 Dabei ist vom Sicherungsnehmer ggf. der Übergang der Steuerschuldnerschaft zu beachten (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG).

4. Rahmen des Unternehmens

a) Unternehmenseinheit

Zum Unternehmen gehören **sämtliche Betriebe** oder berufliche Tätigkeiten desselben Unternehmers, gleichgültig, an welchen Orten und in welcher Weise ein Unternehmer tätig wird (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Aufgrund dieser Einheitstheorie kann ein Unternehmer zwar mehrere Betriebe, aber nur ein Unternehmen haben. Da alle unternehmerischen Tätigkeiten eines Unternehmers den Rahmen des Unternehmens bilden, ist nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben und nur eine Umsatzsteuerfestsetzung durchzuführen (Grundsatz der Unternehmenseinheit). Maßgeblich ist regelmäßig der Sitz des Unternehmens, d. h., der Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des gesamten Unternehmens vorgenommen werden (vgl. auch Art. 10 MwStVO). Zum einheitlichen Unternehmen gehören auch organschaftlich verbundene, rechtlich selbstständige Gesellschaften mit Sitz im Inland (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Steuerbare Umsätze liegen nur vor, wenn Leistungen den Unternehmensbereich verlassen. Umsätze zwischen verschiedenen „Zweigen" des Unternehmens stellen sog. **Innenumsätze** dar und sind nicht steuerbar.

> *Hinweis:*
>
> Abweichend davon stellt im Europäischen Binnenmarkt das unternehmensinterne Verbringen von Gegenständen aus dem Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet und umgekehrt zur eigenen Verfügung des Unternehmers eine fiktive Lieferung (§ 3 Abs. 1a UStG) bzw. einen fiktiven Erwerb dar (§ 1a Abs. 2 UStG) dar. Ausgenommen ist die vorübergehende Verwendung.

b) Unternehmensvermögen

aa) Überblick

Zum Unternehmensvermögen werden alle Gegenstände gerechnet, die dem Unternehmer gehören und dem Unternehmen dienen. Ausschließlich unternehmerisch genutzte Gegenstände sind daher stets als Unternehmensvermögen anzusehen (**Zuordnungsgebot**),[45] wobei jedoch sog. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht zum Unternehmensvermögen der Gesellschaft gerechnet werden kann.[46] Insoweit ist der Gesellschafter regelmäßig selbst Unternehmer, das Sonderbetriebsvermögen ist seinem Unternehmen zuzurechnen. Ist eine Anschaffung von vornherein für den außerunternehmerischen Bereich bestimmt, entfällt ein Vorsteuerabzug (**Zuordnungsverbot**).[47] Bei der Anschaffung von vertretbaren Sachen ist die Eingangsleistung

45 Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 1 UStAE.
46 BFH vom 18. 1. 2012, XI R 13/10, BFH/NV 2012 Seite 1012.
47 Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 2 UStAE.

von Anfang an in einen unternehmerischen und einen nichtunternehmerischen Teil aufzuteilen (**Aufteilungsgebot**).[48]

bb) Zuordnungsgebot

Ausschließlich unternehmerisch genutzte Gegenstände rechnen stets zum Unternehmensvermögen. Gegenstände, die **insgesamt unternehmerisch genutzt werden**, die innerhalb dieser Nutzung jedoch sowohl zur Ausführung steuerpflichtiger als auch steuerfreie und damit den Vorsteuerabzug ausschließender Umsätze verwendet werden, sind in vollem Umfang dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen. Insoweit besteht kein Wahlrecht für den Unternehmer, denn es handelt sich nicht um teilunternehmerisch verwendete Gegenstände, sondern um gemischt genutzte Gegenstände.

> *Beispiel:*
>
> Unternehmer U verkauft Maschinenteile und erwirbt einen neuen Pkw für einen Außendienstmitarbeiter. Dieser darf das Fahrzeug vertraglich auch privat verwenden, diese Nutzungsüberlassung ist Teil seines Arbeitslohns.
>
> Das Fahrzeug wird aus Sicht des U ausschließlich unternehmerisch verwendet, hinsichtlich der privaten Fahrten des Mitarbeiters liegt durch die vertragliche Vereinbarung der privaten Nutzung wirtschaftlich eine Vermietung des U an seinen Mitarbeiter vor. U ist daher uneingeschränkt zum Vorsteuerabzug aus der Anschaffung des Fahrzeugs berechtigt.

c) Zuordnungsverbot

Ausschließlich nichtunternehmerisch verwendete Gegenstände können nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Gegenstände, die keinen objektiven Zusammenhang zum Betrieb erkennen lassen und nicht zur Erzielung von Einnahmen eingesetzt werden, können nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Gleiches gilt, wenn die Anschaffung eines Gegenstandes von vornherein für den außerunternehmerischen Bereich bestimmt ist, auch wenn es sich um den Erwerb branchenüblicher Wirtschaftsgüter handelt. Folgerichtig erfolgt später auch keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9a UStG.

Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand später gelegentlich dem Unternehmen überlassen (z. B. Privatfahrzeug), können die im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge bei direktem Zusammenhang unmittelbar, ansonsten im Verhältnis der unternehmerischen zur unternehmensfremden Nutzung abgezogen werden.[49]

48 Abschn. 15.2c Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UStAE.
49 Abschn. 15.2c Abs. 3 UStAE.