

STEUERRECHT UND  
STEUERBERATUNG

Radeisen/Zaumseil

# Rechnungen im Umsatzsteuerrecht

Rechtssichere Erstellung, Prüfung und Aufbewahrung  
konventioneller und elektronischer Rechnungen

2., völlig neu bearbeitete Auflage

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

**ESV** ERICH  
SCHMIDT  
VERLAG

# Steuerrecht und Steuerberatung

Band 54

# **Rechnungen im Umsatz- steuerrecht**

**Rechtssichere Erstellung, Prüfung und  
Aufbewahrung konventioneller und  
elektronischer Rechnungen**

Von

**Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-Rüdiger Radeisen**

und

**Prof. Dr. Peter Zaumseil**

2., völlig neu bearbeitete Auflage

**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**

<https://ESV.info/978-3-503-19945-7>

**Zitiervorschlag:**

Radeisen/Zaumseil, Rechnungen im Umsatzsteuerrecht, 2. Aufl. 2021

1. Auflage 2014

2. Auflage 2021

ISBN 978-3-503-19945-7 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-19946-4 (eBook)

ISSN 1860-0484

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2021

[www.ESV.info](http://www.ESV.info)

Druck: docupoint, Barleben

## Vorwort

Ein Buch über Rechnungen im Umsatzsteuerrecht – muss das sein? Die Fachliteratur zum deutschen Steuerrecht ist sicher nicht dünn gesät und auch zur Umsatzsteuer gibt es viele Publikationen. Dennoch macht ein Buch über die Verknüpfung von Rechnung und Umsatzsteuer Sinn, da nicht nur jeder Unternehmer bei Eingangs- und Ausgangsleistungen mit Rechnungen zu tun hat, sondern die Komplexität der Materie – leider – auch immer weiter zunimmt.

Der Unternehmer muss heute Praxis und Theorie, Rechtsprechung, Auffassung der Finanzverwaltung und die sich dauernd ändernde Gesetzeslage im Auge haben und dabei auch die betriebswirtschaftliche Sicht nicht aus dem Auge verlieren: Wenn die Ausstellung der Rechnung oder die Prüfung der Eingangsrechnung mehr Zeit in Anspruch nimmt und mehr Risiken birgt, als das eigentlich der Rechnung zugrunde liegende Geschäft, ist etwas mit dem Steuersystem nicht in Ordnung. Da die Möglichkeiten, Einfluss auf das Steuersystem zu nehmen aber leider beschränkt sind, muss sich der Unternehmer den Herausforderungen stellen. Die Augen vor den Einzelproblemen zu verschließen mag zwar einige Zeit gut gehen. Spätestens aber dann, wenn ein Betriebsprüfer die ersten Rechnungen bemängelt und der Vorsteuerabzug vielleicht wegen nicht mehr korrigierbarer Fehler versagt wird, werden die Nachlässigkeiten der Vergangenheit beklagt.

Rechnungen sind für den Unternehmer ein (angenehmes) Übel, wenn er seinem Kunden etwas berechnen kann. Rechnungen sind aber dann gefährlich, wenn wegen tatsächlicher oder vermeintlicher Fehler der Kunde nicht zahlt oder später ein bezahlter Umsatzsteuerbetrag von der Finanzverwaltung nicht als Vorsteuer anerkannt wird. Deshalb sollte jeder Unternehmer darauf achten, dass sowohl seine Ausgangsrechnungen als auch die Eingangsrechnungen den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Nur die zeitnahe Entdeckung von Fehlern minimiert steuerliche Risiken.

Die Anforderungen an Rechnungen sind aber nicht nur aus der umsatzsteuerrechtlichen Sicht zu betrachten. Die Digitalisierung schreitet auch in diesem Bereich stetig voran. Während früher schon die Übermittlung einer Rechnung per Telefax revolutionär erschien, ist heute der elektronische Rechnungsversand Standard und teilweise – so bei den Rechnungen gegenüber der öffentlichen Hand – mittlerweile vorgeschrieben. Und die positiven Ergebnisse, die sich in Nachbarländern aus der vorgeschriebenen elektronischen Rechnungsübermittlung ergeben, werden sicher auch die deutsche Verwaltung und den deutschen Gesetzgeber interessieren. Aus diesem Grund wurden in der zweiten Auflage die Ausführungen zu den elektronischen Rechnungen deutlich ausgeweitet.

Das vorliegende Buch soll keine tiefeschürfende Kommentierung der maßgebenden Rechtsvorschriften ersetzen. Der Praktiker und auch der intensiver mit

der Steueranwendung Beschäftigte soll aber einen kompakten Überblick über die Zusammenhänge bei der Rechnungsausstellung erhalten. Dabei liegt der Schwerpunkt bei den derzeitigen Problemen und den sich abzeichnenden Entwicklungen. Probleme des Umsatzsteuerrechts bedeuten in der Praxis aber auch immer „Vergangenheitsbewältigung“, da oftmals noch nach Jahren mit der Finanzverwaltung gestritten wird. Deshalb werden die Regelungen rund um die Rechnung auch in den geschichtlichen Zusammenhang der Regelungen gestellt. Da die zutreffende Rechnungsausstellung und -prüfung aber immer auch ein Grundverständnis des Umsatzsteuerrechts voraussetzt, werden die Rechnungsanforderungen immer in engem systematischem Zusammenhang mit den Grundregelungen dargestellt.

Berlin, im Januar 2021

Prof. Rolf-Rüdiger Radeisen  
Prof. Dr. Peter Zaumseil

# Inhaltsverzeichnis

<b>Vorwort</b> .....	<u>5</u>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<u>13</u>
<b>1 Einleitung</b> .....	<u>17</u>
<b>2 Grundzüge des Umsatzsteuerrechts</b> .....	<u>19</u>
2.1 Steuerbarkeit des Umsatzes .....	<u>21</u>
2.1.1 Unternehmer .....	<u>22</u>
2.1.2 Im Rahmen des Unternehmens .....	<u>23</u>
2.1.3 Lieferung oder sonstige Leistung .....	<u>23</u>
2.1.4 Im Inland .....	<u>24</u>
2.1.5 Gegen Entgelt .....	<u>30</u>
2.2 Steuerpflicht des Umsatzes .....	<u>30</u>
2.2.1 Steuerbefreiungen .....	<u>31</u>
2.2.2 Verzicht auf die Steuerbefreiung .....	<u>32</u>
2.3 Bemessungsgrundlage .....	<u>34</u>
2.4 Steuersatz .....	<u>35</u>
2.5 Steuerschuldner .....	<u>36</u>
2.6 Steuerentstehung .....	<u>39</u>
2.7 Vorsteuerabzug .....	<u>40</u>
<b>3 Entwicklung der Vorschrift zur Rechnung und Bedeutung für die Umsatzsteuer</b> .....	<u>43</u>
3.1 Entwicklung der Vorschrift .....	<u>43</u>
3.2 Bedeutung der Rechnung im Umsatzsteuerrecht .....	<u>52</u>
3.3 Stellung des § 14 UStG im Unionsrecht .....	<u>56</u>
<b>4 Rechnungsbegriff und Rechnungsaussteller</b> .....	<u>65</u>
4.1 Allgemeiner Rechnungsbegriff .....	<u>65</u>
4.1.1 Dokument als Rechnung .....	<u>65</u>
4.1.2 Verträge als Rechnung .....	<u>66</u>
4.1.3 Sonstige Abrechnungsformen .....	<u>67</u>
4.2 Echtheit der Herkunft und Prüfungspfad .....	<u>68</u>
4.2.1 Innerbetriebliches Kontrollverfahren .....	<u>69</u>
4.2.2 Verlässlicher Prüfungspfad .....	<u>70</u>
4.3 Elektronische Rechnungen .....	<u>71</u>
4.3.1 Grundsätze der elektronischen Abrechnung .....	<u>71</u>
4.3.2 Elektronische Rechnungen nach § 14 Abs. 3 UStG .....	<u>73</u>
4.3.3 Andere Formen elektronischer Abrechnungen .....	<u>89</u>

4.4	Gutschrift als Rechnung .....	<a href="#">94</a>
4.4.1	Allgemeine Voraussetzungen zur Abrechnung durch Gutschrift .....	<a href="#">98</a>
4.4.2	Vereinbarung über die Abrechnung durch Gutschrift .....	<a href="#">99</a>
4.4.3	Gutschriften über Anzahlungen oder Vorauszahlungen .....	<a href="#">100</a>
4.4.4	Aussteller der Gutschrift und Übermittlung .....	<a href="#">101</a>
4.4.5	Berechtigung zur Abrechnung durch Gutschrift und Risiken .....	<a href="#">102</a>
4.4.6	Widerspruch zur Gutschrift .....	<a href="#">104</a>
4.4.7	Berichtigung einer Gutschrift .....	<a href="#">107</a>
4.5	Rechnungsaussteller .....	<a href="#">107</a>
<b>5</b>	<b>Berechtigung und Verpflichtung zur Abrechnung .....</b>	<a href="#">109</a>
5.1	Berechtigung zur Rechnungsausstellung .....	<a href="#">111</a>
5.2	Verpflichtung zur Rechnungsausstellung .....	<a href="#">113</a>
5.2.1	Allgemeine Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen .....	<a href="#">113</a>
5.2.2	Verpflichtung bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück .....	<a href="#">117</a>
5.3	Ausstellung von Rechnungen nach jeweiligem Landesrecht nach § 14 Abs. 7 UStG .....	<a href="#">120</a>
5.4	Durchsetzung eines Abrechnungsanspruchs .....	<a href="#">124</a>
5.5	Abrechnung bei verbilligten oder unentgeltlichen Leistungen .....	<a href="#">129</a>
5.5.1	Abrechnung bei Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage .....	<a href="#">130</a>
5.5.2	Abrechnung bei unentgeltlichen Leistungen .....	<a href="#">133</a>
<b>6</b>	<b>Pflichtangaben in einer Rechnung nach § 14 Abs. 4 UStG .....</b>	<a href="#">139</a>
6.1	Name und Anschrift der beteiligten Personen .....	<a href="#">139</a>
6.1.1	Name und Anschrift des leistenden Unternehmers .....	<a href="#">140</a>
6.1.2	Name und Anschrift des Leistungsempfängers .....	<a href="#">148</a>
6.2	Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. in der Rechnung .....	<a href="#">155</a>
6.2.1	Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. in der Rechnung seit dem 1. 1. 2004 .....	<a href="#">156</a>
6.2.2	Anpassung langfristiger Verträge .....	<a href="#">162</a>
6.2.3	Angabe der Steuernummer in der Rechnung bis zum 31. 12. 2003 .....	<a href="#">163</a>
6.3	Ausstellungsdatum der Rechnung .....	<a href="#">166</a>
6.4	Einmalige, fortlaufende Rechnungsnummer .....	<a href="#">168</a>
6.5	Menge und Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung .....	<a href="#">171</a>

6.6	Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder der Zeitpunkt der Vereinnahmung eines Teils des Entgelts bei Anzahlungen .....	<a href="#">178</a>
6.6.1	Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung .....	<a href="#">178</a>
6.6.2	Zeitpunkt der Vereinnahmung eines Teils des Entgelts bei Anzahlungen .....	<a href="#">183</a>
6.7	Aufgeschlüsseltes Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung sowie vereinbarte Entgeltsminderungen .....	<a href="#">184</a>
6.7.1	Aufgeschlüsseltes Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung .....	<a href="#">184</a>
6.7.2	Angabe einer im Voraus vereinbarten Entgeltsminderung .....	<a href="#">188</a>
6.8	Anzuwendender Steuersatz sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag oder ein Hinweis auf die Steuerfreiheit .....	<a href="#">191</a>
6.8.1	Anzuwendender Steuersatz .....	<a href="#">191</a>
6.8.2	Auf das Entgelt entfallender Steuerbetrag .....	<a href="#">192</a>
6.8.3	Hinweis auf Steuerfreiheit .....	<a href="#">195</a>
6.9	Hinweis auf Aufbewahrungsvorschrift .....	<a href="#">199</a>
6.10	Hinweis auf Abrechnung durch Gutschrift .....	<a href="#">202</a>
6.11	Rückwirkende Rechnungsberichtigung führt nicht zu rückwirkenden Ereignis .....	<a href="#">204</a>
6.12	Ermächtigungsvorschriften des § 14 Abs. 6 UStG .....	<a href="#">205</a>
6.13	Vertrauensschutz bei Rechnungsangaben .....	<a href="#">205</a>
<b>7</b>	<b>Weitere Rechnungsangaben nach § 14a UStG .....</b>	<a href="#">211</a>
7.1	Entwicklung und Bedeutung des § 14a UStG .....	<a href="#">211</a>
7.2	§ 14a Abs. 1 UStG zur Ausführung bestimmter sonstiger Leistungen .....	<a href="#">212</a>
7.2.1	§ 14a Abs. 1 UStG bis zum 29. 6. 2013 .....	<a href="#">212</a>
7.2.2	§ 14a Abs. 1 UStG seit dem 30. 6. 2013 .....	<a href="#">213</a>
7.3	Ausstellungsverpflichtung bei Versandhandelslieferungen (ab dem 1. 7. 2021 innergemeinschaftliche Fernverkäufe) .....	<a href="#">215</a>
7.4	Ausstellungsverpflichtung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen .....	<a href="#">217</a>
7.5	Besonderheiten bei der Lieferung neuer Fahrzeuge .....	<a href="#">219</a>
7.6	Ausstellung von Rechnungen bei Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens .....	<a href="#">219</a>
7.7	Besondere Rechnungsanforderungen bei Reiseleistungen und der Differenzbesteuerung .....	<a href="#">222</a>
7.7.1	Regelung bei Reiseleistungen .....	<a href="#">222</a>
7.7.2	Regelung bei Differenzbesteuerung .....	<a href="#">223</a>
7.8	Besondere Rechnungsanforderungen bei innergemeinschaftlichem Dreiecksgeschäft .....	<a href="#">225</a>

<b>8 Erleichterungen bei der Rechnungsausstellung</b> .....	<a href="#"><u>227</u></a>
8.1 Kleinbetragsrechnungen .....	<a href="#"><u>227</u></a>
8.2 Fahrausweise .....	<a href="#"><u>231</u></a>
8.3 Weitere Sonderregelungen .....	<a href="#"><u>235</u></a>
8.3.1 Austauschverfahren in der Automobilwirtschaft .....	<a href="#"><u>235</u></a>
8.3.2 Versteigerungsgewerbe .....	<a href="#"><u>236</u></a>
8.3.3 Pfandgeld für Warenumschließungen .....	<a href="#"><u>237</u></a>
<b>9 Abrechnungen über Anzahlungen und Vorausrechnungen</b> .....	<a href="#"><u>241</u></a>
9.1 Grundlagen der Abrechnung über Anzahlungen .....	<a href="#"><u>241</u></a>
9.2 Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen bei Anzahlungen .....	<a href="#"><u>243</u></a>
9.3 Endrechnung bei erhaltenen Anzahlungen .....	<a href="#"><u>245</u></a>
9.4 Anzahlungsrechnungen und Steuersatzänderungen .....	<a href="#"><u>249</u></a>
<b>10 Berichtigung von Rechnungen</b> .....	<a href="#"><u>253</u></a>
10.1 Formale Aspekte der Rechnungsberichtigung .....	<a href="#"><u>253</u></a>
10.2 Zeitpunkt der Wirkung der Rechnungsberichtigung .....	<a href="#"><u>257</u></a>
10.2.1 Grundlagen der rückwirkenden Rechnungsbe- richtung .....	<a href="#"><u>257</u></a>
10.2.2 Entwicklung der Rechtsprechung zur rückwirkenden Rechnungsberichtigung .....	<a href="#"><u>258</u></a>
10.2.3 Grundsatzentscheidung des EuGH und die Folgewirkungen .....	<a href="#"><u>260</u></a>
10.2.4 Umsetzung durch die Finanzverwaltung .....	<a href="#"><u>264</u></a>
<b>11 Aufbewahrung von Rechnungen</b> .....	<a href="#"><u>269</u></a>
11.1 Grundsätze zur Rechnungsaufbewahrung .....	<a href="#"><u>269</u></a>
11.1.1 Nationale Grundsätze .....	<a href="#"><u>269</u></a>
11.1.2 Unionsrechtliche Grundsätze .....	<a href="#"><u>270</u></a>
11.2 Anwendungsbereich des § 14b UStG .....	<a href="#"><u>271</u></a>
11.3 Aufbewahrungsfrist für Rechnungen nach § 14b Abs. 1 UStG .....	<a href="#"><u>273</u></a>
11.3.1 Aufbewahrungsgrundsätze .....	<a href="#"><u>273</u></a>
11.3.2 Aufbewahrungsfrist für alle Rechnungen bei Unternehmern .....	<a href="#"><u>274</u></a>
11.3.3 Aufbewahrungsfrist für besondere Rechnungen bei Unternehmern .....	<a href="#"><u>276</u></a>
11.3.4 Aufbewahrungsfrist für Rechnungen bei Nichtunternehmern .....	<a href="#"><u>276</u></a>
11.4 Aufbewahrungsort für Rechnungen nach § 14b Abs. 2 UStG .....	<a href="#"><u>279</u></a>
11.4.1 Bestimmung der Ansässigkeit .....	<a href="#"><u>279</u></a>
11.4.2 Aufbewahrungsort von Rechnungen für im Inland ansässige Unternehmer .....	<a href="#"><u>280</u></a>
11.4.3 Aufbewahrungsort von Rechnungen für nicht im Inland ansässige Unternehmer .....	<a href="#"><u>282</u></a>

11.5 Sicherstellung der Umsatzsteuerkontrolle nach § 14b Abs. 4 UStG .....	<a href="#"><u>282</u></a>
11.6 Verstoß gegen die Aufbewahrungsvorschriften .....	<a href="#"><u>283</u></a>
11.7 Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) .....	<a href="#"><u>283</u></a>
11.8 Pflicht zur Vorlage von Rechnungen und Einsicht in Daten .....	<a href="#"><u>293</u></a>
11.8.1 Allgemeine Vorlagepflicht .....	<a href="#"><u>293</u></a>
11.8.2 Pflichten während einer Außenprüfung .....	<a href="#"><u>294</u></a>
11.8.3 Umsatzsteuer-Nachschau .....	<a href="#"><u>298</u></a>
11.9 Rechnungen als Beweismittel im Besteuerungsverfahren .....	<a href="#"><u>300</u></a>
11.9.1 Nachweis des Vorsteuerabzugs durch die Original- rechnung .....	<a href="#"><u>300</u></a>
11.9.2 Alternative Beweismittel bei nicht vorhandener Originalrechnung .....	<a href="#"><u>300</u></a>
11.9.3 Schätzung des Vorsteuerabzugs .....	<a href="#"><u>302</u></a>
11.9.4 Billigkeitsmaßnahmen .....	<a href="#"><u>303</u></a>
11.9.5 Besonderheiten im finanzgerichtlichen Verfahren .....	<a href="#"><u>305</u></a>
<b>12 Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis .....</b>	<a href="#"><u>307</u></a>
12.1 Einleitung .....	<a href="#"><u>307</u></a>
12.1.1 Entwicklung der Vorschrift .....	<a href="#"><u>307</u></a>
12.1.2 Stellung des § 14c UStG im Unionsrecht .....	<a href="#"><u>309</u></a>
12.2 Unrichtiger Ausweis der Umsatzsteuer in einer Rechnung nach § 14c Abs. 1 UStG .....	<a href="#"><u>309</u></a>
12.2.1 Bedeutung des § 14c Abs. 1 UStG .....	<a href="#"><u>309</u></a>
12.2.2 Voraussetzungen zur Anwendung des § 14c Abs. 1 UStG .....	<a href="#"><u>311</u></a>
12.2.3 Überhöhter Steuerausweis .....	<a href="#"><u>315</u></a>
12.2.4 Berechnung und Entstehung der nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldeten Steuer .....	<a href="#"><u>319</u></a>
12.2.5 Unrichtiger Steuerausweis bei Änderung der Bemessungsgrundlage .....	<a href="#"><u>325</u></a>
12.2.6 Anwendung des § 14c Abs. 1 UStG auf Gutschriften .....	<a href="#"><u>327</u></a>
12.2.7 Option zur Umsatzsteuer nach § 9 UStG und unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer .....	<a href="#"><u>328</u></a>
12.2.8 Zu niedriger Steuerausweis .....	<a href="#"><u>331</u></a>
12.2.9 Berichtigungsverfahren bei unrichtig ausgewiesener Umsatzsteuer .....	<a href="#"><u>332</u></a>
12.2.10 Genehmigung des Finanzamts zur Berichtigung unrichtig ausgewiesener Umsatzsteuer .....	<a href="#"><u>336</u></a>
12.2.11 Vorsteuerabzug des Rechnungsempfängers bei unrichtigem Steuerausweis .....	<a href="#"><u>337</u></a>

12.3 Unberechtigter Ausweis der Umsatzsteuer nach § 14c Abs.2	
UStG .....	<a href="#">338</a>
12.3.1 Bedeutung des § 14c Abs.2 UStG .....	<a href="#">338</a>
12.3.2 Anwendungsbereich des § 14c Abs.2 UStG .....	<a href="#">340</a>
12.3.3 Entstehung und Berechnung der Steuer nach § 14c Abs.2 UStG .....	<a href="#">351</a>
12.3.4 Möglichkeit der Rechnungsberichtigung bei § 14c Abs.2 UStG .....	<a href="#">352</a>
12.3.5 Vorsteuerabzugsberechtigung des Rechnungs- empfängers .....	<a href="#">356</a>
<b>13 Grundsätze der elektronischen Rechnungsabwicklung .....</b>	<a href="#">357</a>
13.1 Ziele der elektronischen Rechnungsabwicklung .....	<a href="#">357</a>
13.2 Entwicklungen bei der elektronischen Rechnungsabwicklung .....	<a href="#">359</a>
13.3 Elektronische Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen .....	<a href="#">362</a>
13.3.1 Unionsrechtliche Rahmenbedingungen .....	<a href="#">362</a>
13.3.2 Umsetzung der elektronischen Rechnungsstellung bei öffentlichen Aufträgen in Deutschland .....	<a href="#">368</a>
13.4 Berufsrechtliche Besonderheit der elektronischen Rechnungsstellung .....	<a href="#">378</a>
<b>Anhang 1: Checkliste Rechnung (normal) .....</b>	<a href="#">381</a>
<b>Anhang 2: Checkliste Kleinbetragsrechnung .....</b>	<a href="#">383</a>
<b>Anhang 3: Checkliste Vorsteuerabzug .....</b>	<a href="#">385</a>
<b>Anhang 4: Rechnung (Normalfall) .....</b>	<a href="#">387</a>
<b>Anhang 5: Rechnung im Zusammenhang mit Grundstücksleistungen an Nichtunternehmer .....</b>	<a href="#">389</a>
<b>Anhang 6: Gutschrift .....</b>	<a href="#">391</a>
<b>Anhang 7: Anzahlungsrechnung .....</b>	<a href="#">393</a>
<b>Weiterführende Literatur .....</b>	<a href="#">395</a>
<b>Stichwortverzeichnis .....</b>	<a href="#">403</a>

## Abkürzungsverzeichnis

ABL. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
ABL. EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AG	Aktiengesellschaft
AktStR	Aktuelles Steuerrecht
AnwBl	Anwaltsblatt
AO	Abgabenordnung
AWV	Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V.
B2B	Business to Business
BB	Der BetriebsBerater
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH
BFH-PR	Entscheidungen des BFH für die Praxis der Steuerberatung
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BIP	Bruttoinlandsprodukt
Bit	binary digit
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BMWi	Bundesministerium für Wirtschaft und Energie
BpO	Betriebsprüfungsordnung
BR-Drs.	Bundesrats-Drucksache
BRZ	Zeitschrift für Beihilfenrecht
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des BVerfG
Datev	Datenverarbeitungsorganisation des steuerberatenden Berufes in der Bundesrepublik Deutschland e. G.
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DuD	Datenschutz und Datensicherheit
DV	Datenverarbeitung

## Abkürzungsverzeichnis

---

EDI	Electronic Data Interchange
EDIFACT	Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EEIF	Europäisches E-Invoicing-Framework
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG-RL	EG-Richtlinie
EStG	Einkommensteuergesetz
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-USStB	EU-Umsatz-Steuer-Berater
FeRD	Forum elektronische Rechnung Deutschland
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin.	Finanzministerium
GDPdU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH-StB	Der GmbH-Steuer-Berater
GmbH-Stpr.	GmbH-Steuerpraxis
GoBD	Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff
GoBS	Grundsätze ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme
INF	Die Information
ISO	Internationale Organisation für Normung
ITRB	Der IT-Rechts-Berater
JbFfStR	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
jurisPR-SteuerR	juris PraxisReport Steuerrecht
MDR	Monatsschrift für Deutsches Recht
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStR	Mehrwertsteuerrecht
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
MwStVO	Mehrwertsteuer-Verordnung
n. v.	nicht veröffentlicht
NATO	North Atlantic Treaty Organization
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
OCR	Optical Character Recognition
OFD	Oberfinanzdirektion

OLG	Oberlandesgericht
PDF	Portable Document Format
Peppol	Plan-European Public Procurement Online
rkr.	rechtskräftig
SAM	steuermagazin
SEPA	Single Euro Payments Area
SigG	Signaturgesetz
SigV	Signaturverordnung
StÄndG	Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften
StB	Der Steuerberater
Stbg	Die Steuerberatung
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
StEW	Steuern in der Elektrizitätswirtschaft
StMBG	Gesetz zur Bekämpfung des Missbrauchs und zur Bereini- gung des Steuerrechts
StSenkG	Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung
StuB	Steuern und Bilanzen
StVBG	Gesetz zur Bekämpfung von Steuerverkürzungen bei der Umsatzsteuer und zur Änderung anderer Steuergesetze
StWK	Steuer- und Wirtschafts-Kurzpost
tif	Tagged Image File Format
UR	Umsatzsteuer-Rundschau
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStB	Der Umsatz-Steuer-Berater
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht
VO	Verordnung
XML	eXtensible Markup Language
ZKF	Zeitschrift für Kommunalfinanzen
ZPO	Zivilprozessordnung
ZUGFeRD	Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschland



## 1 Einleitung

Die Umsatzsteuer hat sich in den letzten Jahren zu der **bedeutendsten Steuer** in Deutschland entwickelt. Sowohl vom Steueraufkommen als auch von der individuellen Bedeutung für den Unternehmer hat sie eine herausragende Stellung. Beurteilt ein Unternehmer einen umsatzsteuerrechtlichen Vorgang falsch, können sich für ihn existenzielle Probleme ergeben. Dabei muss sich der Unternehmer nicht nur darüber vergewissern, wie er die von ihm selbst ausgeführten Leistungen umsatzsteuerrechtlich beurteilt, er muss auch die ihm gegenüber ausgeführten Leistungen auf zutreffende umsatzsteuerrechtliche Beurteilung hin überprüfen. Hat der leistende Unternehmer für eine ausgeführte Leistung zu Unrecht Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen, kann der Leistungsempfänger die ihm berechnete und – wenn er den Fehler nicht erkennt – von ihm an den leistenden Unternehmer bezahlte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. Im Ergebnis bleibt der Leistungsempfänger wirtschaftlich mit der Umsatzsteuer belastet.

Mit steigendem Steuersatz wächst auch die **wirtschaftliche Bedeutung** der Umsatzsteuer für die Wirtschaftsteilnehmer. Bei einem derzeitigen Regelsteuersatz von 19 % wird die Umsatzsteuer in vielen Bereichen der Wirtschaft höher sein, als die Handelsmarge des leistenden Unternehmers. Bei einer falschen Beurteilung kommt es zu einem „Minusgeschäft“ für den Unternehmer.

Im Gesamtbereich der Umsatzsteuer nimmt die **Rechnung eine besondere Stellung** ein. Mit Einführung der Vorsteuerabzugsberechtigung zum 1.1.1968 musste dem Leistungsempfänger vom leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer dokumentiert werden. Die Rechnung hat für den Leistungsempfänger damit quasi die Stellung eines „Wertpapiers“, aus dieser Rechnung kann er unter weiteren Voraussetzungen die Auszahlung (bzw. Verrechnung) der an den anderen Unternehmer gezahlten Umsatzsteuer erreichen. Fehler in diesem Abrechnungspapier können sowohl für den leistenden Unternehmer als auch für den Leistungsempfänger fatale Folgen haben. Schuldet der leistende Unternehmer aufgrund seiner Leistung keine Umsatzsteuer, hat er eine solche aber in seiner Rechnung gesondert ausgewiesen, schuldet er die Umsatzsteuer, ohne dass der Leistungsempfänger einen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Stellt der leistende Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger eine Rechnung aus, die nicht den formalen Ansprüchen genügt, kann der Leistungsempfänger keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

Gerade auch durch die temporäre Absenkung der Umsatzsteuer in 2020 kommt der Rechnung und dem unzutreffenden Steuerausweis in einer Rechnung große wirtschaftliche Bedeutung zu. Die Kurzfristigkeit, in der die Absenkung des Steuersatzes beschlossen und umgesetzt wurde, stellte viele Unternehmer

vor erhebliche Probleme, sodass ein unrichtiger (überhöhter) Steuerausweis in der Übergangsphase nicht selten war.

Die Rechnung im Umsatzsteuerrecht steht natürlich auch im Mittelpunkt der aktuellen Diskussion über den **Steuerbetrug** bzw. der Steuerhinterziehung. Gerade im Umsatzsteuerrecht wird viel über den sog. „Karussellbetrug“ oder auch die sog. „Mehrwertsteuerlücke“ diskutiert. Dabei sind die grundsätzlich zwei unterschiedlichen Szenarien zu betrachten: Zum einen die „einfache“ Umsatzsteuerhinterziehung, bei der ein Unternehmer die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nicht deklariert und an sein Finanzamt abführt. Zum anderen aber die Strukturen, bei denen gezielt nicht nur Umsatzsteuer dem Staat vorenthalten wird, sondern über Konstruktionen („Karussell“) Leistungswege verschleiert werden und am Ende ein Vorsteuerabzug geltend gemacht wird, der von einem an dieser Konstruktion Beteiligten nicht an das Finanzamt gezahlt wird. Gerade in diesen Bereichen kommt der Rechnung nun wieder eine besondere Bedeutung zu: Ohne Rechnung keine Vorsteuerabzugsberechtigung. Deshalb sind u. a. Ziele bei der Betrugsbekämpfung, die Steuerentstehung und die Vorsteuerabzugsberechtigung in eine Hand zu legen (sog. „Reverse-Charge-Verfahren“), sodass der Rechnung dann nicht mehr die entscheidende Bedeutung für den Vorsteuerabzug zukommt. Da diese Sachverhalte aber nur einen kleinen Teil der gesamten Umsätze in Deutschland ausmachen, bleibt die herausragende Bedeutung der Rechnung für das funktionierende Umsatzsteuersystem bestehen.

In allen Fällen gilt aber: Bevor ein Leistungsaustausch nicht zutreffend umsatzsteuerrechtlich geprüft worden ist, können keine Rechtsfolgen bezüglich einer ausgestellten bzw. erhaltenen Rechnung gezogen werden.

## 2 Grundzüge des Umsatzsteuerrechts

Das deutsche Umsatzsteuerrecht ist Bestandteil des „**Mehrwertsteuersystems**“ der **Europäischen Union**. Fragestellungen des nationalen Umsatzsteuerrechts können damit nicht ohne Blick auf die unionsrechtlichen Regelungen beantwortet werden. Das Recht der Europäischen Union hat aufgrund der Harmonisierungsverpflichtung grundsätzlich Vorrang vor dem nationalen Recht<sup>1</sup>. Dies bedeutet, dass die Vorgaben des Unionsrechts in den einzelnen Mitgliedstaaten umgesetzt werden müssen. Die unionsrechtlichen Vorgaben sind in der Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) zusammengefasst.

Bevor der Unternehmer prüfen kann, wie er für eine von ihm ausgeführte Leistung die Rechnung ausstellen muss oder kontrollieren kann, ob eine ihm gegenüber ausgestellte Rechnung korrekt ausgestellt worden ist, muss er den zugrunde liegenden Umsatz nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien überprüfen. Die Prüfung eines Umsatzsteuersachverhalts erfolgt dabei nach strengen systematischen Regelungen.

### 1. Ist der Umsatz steuerbar?

Die Steuerbarkeit eines Umsatzes wird ausschließlich in den §§ 1 bis 3g UStG beantwortet. Es gibt drei verschiedene Möglichkeiten für steuerbare Umsätze:

- Lieferungen und sonstige Leistungen im Inland, die von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt werden, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG;
- Einfuhren im Inland, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG;
- innergemeinschaftliche Erwerbe im Inland, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.

Ist der Umsatz nicht steuerbar, weil die genannten Voraussetzungen nicht vorliegen, kann der geprüfte Sachverhalt nicht zu einer Umsatzsteuer führen.

### 2. Ist der Umsatz steuerpflichtig?

Ein steuerbarer Umsatz kann aus bestimmten Gründen von der Umsatzsteuer befreit sein. Die Möglichkeiten und Voraussetzungen für die Steuerbefreiung werden ausschließlich in den §§ 4 bis 8 UStG geregelt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein Unternehmer aber auch auf die Steuerbefreiung eines Umsatzes verzichten (sog. „Option“); die Voraussetzungen dazu sind in § 9 UStG geregelt.

### 3. Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für den Umsatz?

Liegt ein steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz vor, muss geprüft werden, mit welchem Betrag (= Bemessungsgrundlage) der Vorgang zur Um-

---

1 EuGH, Urteil v. 15. 7. 1964, 6/64 – Costa, NJW 1964, 2371.

satzsteuer herangezogen wird. Die Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich in § 10 Abs. 1 UStG geregelt und stellt eine subjektive Besteuerungsgrundlage dar – nur das, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll, darf zur Umsatzsteuer herangezogen werden. Da sich teilweise noch nachträglich Änderungen an der Bemessungsgrundlage ergeben können, sind Regelungen zu Änderungen der Bemessungsgrundlage in § 17 UStG zusammengefasst. Aber nicht nur in den Fällen, in denen tatsächlich eine Umsatzsteuer entsteht, muss eine Bemessungsgrundlage ermittelt werden. Auch zur Meldung von steuerfreien oder nicht steuerbaren Umsätzen gegenüber der Finanzverwaltung müssen Bemessungsgrundlagen ermittelt werden.

#### 4. **Wie hoch ist der Steuersatz zur Umsatzsteuer?**

Ist ein Umsatz steuerbar und steuerpflichtig und ist ermittelt worden, was als Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer unterliegen soll, muss der für die ausgeführte Leistung maßgebliche Steuersatz festgestellt werden. Normalerweise kommt der sog. Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG von derzeit 19 % (bzw. vom 1. 7. 2020 bis 31. 12. 2020: 16 %<sup>2</sup>) zur Anwendung. In abschließend in § 12 Abs. 2 UStG aufgeführten Fällen (z. B. Lebensmittel, Bücher und E-Books) gilt aber der ermäßigte Steuersatz von derzeit 7 % (bzw. vom 1. 7. 2020 bis 31. 12. 2020: 5 %<sup>3</sup>).

#### 5. **Wer schuldet die Umsatzsteuer?**

Im Normalfall schuldet der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer für eine von ihm ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung oder auch für den innergemeinschaftlichen Erwerb, § 13a UStG. In besonderen – abschließend in § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG aufgeführten – Fällen geht die Steuer-schuldnerschaft aber auf den Leistungsempfänger über (sog. „Reverse-Charge-Verfahren“); dies soll insbesondere der Vermeidung von Betrug und Missbrauch dienen. Dann muss der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung berechnen, bei seinem Finanzamt anmelden und an sein Finanzamt abführen (soweit er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist).

#### 6. **Wann muss die Umsatzsteuer angemeldet werden?**

Entsteht für einen Vorgang eine Umsatzsteuer, muss diese gegenüber dem Finanzamt angemeldet werden, das für den Steuerschuldner zuständig ist. Dabei kommt es darauf an, wann die Umsatzsteuer bei dem Unternehmer entsteht und wie häufig er gegenüber dem Finanzamt sog. Voranmeldungen abgeben muss.

Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen entsteht die Umsatzsteuer bei dem Unternehmer im Regelfall mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung von ihm ausgeführt worden ist (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten oder sog. „Sollbesteuerung“). In besonderen Ausnahmefäl-

---

2 § 28 Abs. 1 UStG.

3 § 28 Abs. 2 UStG.

len – insbesondere zur Schonung der Liquidität kleinerer Unternehmer – kann dem Unternehmer aber gestattet werden, die Umsatzsteuer erst dann anzumelden, wenn er die Gegenleistung vereinnahmt hat (Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten oder sog. „Istbesteuerung“), § 20 UStG. Daneben muss der Unternehmer beachten, wie häufig er sog. Umsatzsteuer-Voranmeldungen bei seinem Finanzamt abzugeben hat. Damit die Umsatzsteuer möglichst zeitnah vom Finanzamt vereinnahmt werden kann, muss der Unternehmer monatliche oder quartalsweise Voranmeldungen abgeben. Nur in Ausnahmefällen von geringer wirtschaftlicher Bedeutung kann auf die Abgabe der Voranmeldungen verzichtet werden.

### 7. Kann für damit zusammenhängende Leistungsbezüge ein Vorsteuerabzug vorgenommen werden?

Im Regelfall wird der Unternehmer selbst von anderen Unternehmern Leistungen beziehen, für die ihm Umsatzsteuer berechnet worden ist. Es muss dann geprüft werden, ob der Unternehmer die ihm berechnete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann. Dies hängt entscheidend davon ab, wofür er die von ihm bezogene Leistung verwenden will („Verwendungsabsicht“).

## 2.1 Steuerbarkeit des Umsatzes

Das Umsatzsteuerrecht kennt nach § 1 Abs. 1 UStG grundsätzlich **drei Arten von Umsätzen**:

- Lieferungen und sonstige Leistungen,
- Einfuhren aus dem Drittlandsgebiet und
- innergemeinschaftliche Erwerbe.

Rechnungen im Umsatzsteuerrecht sind in der Praxis nur für Lieferungen und sonstige Leistungen von Bedeutung, da bei Einfuhren aus dem Drittlandsgebiet Umsatzsteuer in der Sonderform der Einfuhrumsatzsteuer entsteht, die bei dem jeweiligen einführenden Unternehmer aufgrund zollamtlicher Belege als Vorsteuer abzugsfähig sein kann. Bei innergemeinschaftlichen Erwerben entsteht eine Umsatzsteuer bei dem Erwerber aufgrund des jeweiligen Sachverhalts, eine Rechnung ist nicht notwendige Voraussetzung für die Steuerentstehung und einen sich daran anschließenden Vorsteuerabzug.

Damit eine Lieferung oder eine sonstige Leistung **steuerbar** sein kann, müssen fünf **Tatbestandsmerkmale** erfüllt sein:

1. Ein Unternehmer
2. führt im Rahmen seines Unternehmens
3. eine Lieferung oder sonstige Leistung
4. im Inland
5. gegen Entgelt aus.

Bevor nicht die Steuerbarkeit des Umsatzes geprüft worden ist, kann der Umsatz nicht auf weitere Folgen in der Umsatzsteuer geprüft werden.

Ausdrücklich von der Steuerbarkeit ausgenommen ist aber die **Geschäftsveräußerung** im Ganzen bzw. die Teilbetriebsveräußerung an einen anderen Unternehmer, der diese unternehmerische Betätigung fortführt, § 1 Abs. 1a UStG. In diesem Fall tritt der Erwerber in die Rechtsposition des Veräußerers ein (sog. „Fußstapfentheorie“).

### 2.1.1 Unternehmer

Unternehmer können nach § 2 Abs. 1 UStG alle **natürlichen Personen**, Personenzusammenschlüsse (**Personengesellschaften**) und alle **juristischen Personen** des privaten und des öffentlichen Rechts sein. Voraussetzung ist, dass eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausgeführt wird. Nach Auffassung des BFH<sup>4</sup> (Rechtsprechung zu den Bruchteilsgemeinschaften) ist aber Voraussetzung, dass Rechtsfähigkeit besteht.

Auch Personengemeinschaften oder juristische Personen sind nie automatisch kraft Rechtsform unternehmerisch tätig. Unternehmereigenschaft kann sich nur bei Erfüllung der notwendigen Tatbestandsmerkmale ergeben.

Eine **selbstständige Tätigkeit** liegt dann vor, wenn der Unternehmer nicht weisungsgebunden eingegliedert tätig wird. Juristische Personen sowie in Ausnahmefällen auch Personengesellschaften<sup>5</sup> können als sog. Organgesellschaften nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein anderes Unternehmen eingegliedert sein und dann innerhalb dieses einheitlichen Unternehmens wie eine „Betriebsabteilung“ tätig sein; sie sind dann nicht selbstständig tätig.

**Nachhaltige Tätigkeiten** werden von einem Unternehmer ausgeführt, wenn er mehrfach oder zumindest mit Wiederholungsabsicht wirtschaftlich tätig wird. Nach der Rechtsprechung des EuGH<sup>6</sup> ist es aber für eine unternehmerische (nachhaltige) Tätigkeit ausreichend, wenn jemand gar keine Ausgangsumsätze ausführt, aber ernsthaft beabsichtigt hatte, nachhaltig unternehmerisch tätig werden zu wollen.

Eine unternehmerische Betätigung setzt darüber hinaus voraus, dass eine Tätigkeit mit **Einnahmeerzielungsabsicht** ausgeführt wird. Der leistende Unternehmer muss eine wirtschaftliche Leistung erkennbar um einer Gegenleistung willen ausführen. Dabei muss die Gegenleistung nicht in einer Bezahlung in Geld bestehen, sondern kann auch in einer Lieferung (sog. Tausch) oder einer sonstigen Leistung (sog. tauschähnlicher Umsatz) bestehen; es muss lediglich eine in Geld bewertbare Gegenleistung vorliegen.

---

4 BFH, Urteil v. 22. 11. 2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch BFH, Urteil v. 7. 5. 2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 2140.

5 Vgl. dazu Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE mit Verweisen auf die Rechtsprechung.

6 EuGH, Urteil v. 29. 2. 1996, C-110/94 – INZO, BStBlII 1996, 655.

### 2.1.2 Im Rahmen des Unternehmens

Ein Unternehmer ist nur insoweit unternehmerisch tätig, wie er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird. Daneben kann der Unternehmer auch einen nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Bereich haben. Leistungen aus dem nichtunternehmerischen Bereich heraus unterliegen nicht der Umsatzsteuer.

Ein Unternehmer kann immer nur **ein einheitliches Unternehmen** haben. Unabhängig davon, ob er ertragsteuerrechtlich Einnahmen aus verschiedenen Einkunftsarten erzielt (z. B. gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), kann umsatzsteuerrechtlich immer nur ein einheitliches Unternehmen vorliegen.

Bezieht ein Unternehmer Leistungen, muss geprüft werden, ob er die Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) **seinem Unternehmen zuordnen** muss, zuordnen darf oder nicht zuordnen darf. Ertragsteuerrechtliche Zuordnungsentscheidungen sind für die Umsatzsteuer nicht von Bedeutung; vgl. Abschn. 15.2c UStAE. Grundsätzlich gilt Folgendes:

- **Bezogene sonstige Leistungen** dürfen dem Unternehmen insoweit zugeordnet werden, wie sie für unternehmerische Zwecke verwendet werden; dies gilt unabhängig des Umfangs der unternehmerischen Nutzung. Sonstige Leistungen, die ausschließlich für unternehmerische Zwecke verwendet werden, müssen dem Unternehmen zugeordnet werden; sonstige Leistungen, die ausschließlich für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden sollen, dürfen dem Unternehmen nicht zugeordnet werden.
- **Erhaltene Lieferungen** dürfen dem Unternehmen zugeordnet werden, wenn sie wenigstens zu 10 % für unternehmerische Zwecke verwendet werden, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Gegenstände, die zu mindestens 10 %, aber nicht ausschließlich unternehmerisch genutzt werden, dürfen dem Unternehmen zugeordnet werden, müssen aber nicht zugeordnet werden. Nur Gegenstände, die ausschließlich unternehmerisch genutzt werden, müssen dem Unternehmen zugeordnet werden. Soweit Gegenstände zu mindestens 10 % aber nicht ausschließlich für die unternehmerischen Zwecke verwendet werden, besteht für den Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht: Er kann die Gegenstände ganz, gar nicht oder auch teilweise dem Unternehmen zuordnen. Dies muss ordnungsgemäß (auch gegenüber dem Finanzamt) dokumentiert werden, hierzu sind aber Vorabentscheidungsersuchen beim EuGH anhängig.<sup>7</sup>

### 2.1.3 Lieferung oder sonstige Leistung

Das Umsatzsteuerrecht kennt als **Leistungstatbestände** die Lieferung und die sonstige Leistung. Eine **Lieferung** liegt nach § 3 Abs. 1 UStG vor, wenn der

---

7 Vgl. u. a. BFH, Beschluss v. 18.9.2019, XI R 3/19, BFH/NV 2020, 321 – beim EuGH anhängig unter C-45/20 – E.

Unternehmer einem Anderen Verfügungsmacht über einen Gegenstand verschafft; eine **sonstige Leistung** nach § 3 Abs. 9 UStG ist dann gegeben, wenn eine wirtschaftliche Leistung ausgeführt wird, die keine Lieferung darstellt. Dabei können nicht nur entgeltliche Leistungen zu einem steuerbaren Umsatz führen, auch unentgeltliche Lieferungen (§ 3 Abs. 1b UStG) oder unentgeltliche sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9a UStG) können unter bestimmten Voraussetzungen zu einem steuerbaren Umsatz führen, insbesondere wenn Leistungen aus dem Unternehmen für unternehmensfremde Zwecke ausgeführt werden.

Eine Lieferung liegt immer dann vor, wenn Verfügungsmacht über eine Sache (§ 90 BGB) oder ein Tier (§ 90a BGB) verschafft wird; aber auch Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr als Gegenstände angesehen werden (z. B. Gas, Strom) sind Gegenstand von Lieferungen. Alle anderen Leistungen sind sonstige Leistungen (Dienstleistungen).

Ein besonderer Fall der Abgrenzung ergibt sich, wenn der Unternehmer für einen Auftraggeber eine Be- oder Verarbeitung von Gegenständen vornimmt, dabei aber selbst auch noch Materialien verwendet. Der leistende Unternehmer führt dann eine einheitliche Leistung aus, die sowohl aus Elementen der Lieferung als auch der sonstigen Leistung besteht. In diesem Fall muss nach § 3 Abs. 4 UStG unterschieden werden, ob es sich um eine **Werklieferung** oder um eine **Werkleistung** handelt. Eine Werklieferung liegt dann vor, wenn der leistende Unternehmer bei der Ausführung seiner Leistung auch selbst beschafftes Material („Hauptstoff“) verwendet. Eine Werklieferung ist nach den Grundsätzen der Lieferungen zu beurteilen. Verwendet der leistende Unternehmer bei der Ausführung seiner Leistung ausschließlich Nebensachen oder Zutaten<sup>8</sup>, liegt eine Werkleistung vor, die nach den Grundsätzen der sonstigen Leistung zu beurteilen ist.

### 2.1.4 Im Inland

Damit ein Umsatz steuerbar sein kann, muss der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung im Inland liegen. Inland ist nach § 1 Abs. 2 UStG das **Gebiet der Bundesrepublik Deutschland** mit Ausnahme von Sondergebieten (z. B. Freihäfen, Küstenstreifen, Büsingen oder Helgoland). Damit der Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung im Inland ist, muss nach umsatzsteuerrechtlichen Kriterien geprüft werden, wo die Leistung als ausgeführt gilt. Ein Irrtum über den Ort der Leistung ist einer der Hauptgründe für eine fehlerhafte Berechnung von Umsatzsteuer gegenüber einem Leistungsempfänger.

Der **Ort einer Lieferung** ist durch zwei Grundtatbestände und verschiedene Ausnahmetatbestände gekennzeichnet. Dabei gehen die Ausnahmetatbestände nach § 3 Abs. 5a UStG den beiden Grundtatbeständen vor. Der Ort der Lieferung richtet sich nach folgenden Grundsätzen:

---

8 Vgl. dazu Abschn. 3.8 Abs. 1 UStAE.

- **Versandhandelslieferung** (§ 3c UStG)<sup>9</sup>: Wird ein Gegenstand von einem Unternehmer zu einem Leistungsempfänger, der keinen innergemeinschaftlichen Erwerb in seinem Heimatstaat besteuern muss, versandt und überschreitet der liefernde Unternehmer mit seinen Lieferungen in diesem anderen Mitgliedstaat eine Bagatellgrenze (sog. Lieferschwelle), ist der Ort der Lieferung am Ende der Beförderung oder Versendung. Der liefernde Unternehmer muss sich in dem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterwerfen. Die Anforderungen an die Rechnungen richten sich nach den Rechtsvorschriften des jeweiligen Bestimmungslands.
- **Lieferung von Gegenständen in Beförderungsmitteln** (§ 3e UStG): Wird ein Gegenstand in einem Beförderungsmittel (Schiff, Flugzeug, Eisenbahn) geliefert, das zwischen zwei Mitgliedstaaten verkehrt, ist der Ort der Lieferung dort, wo das Beförderungsmittel gestartet ist.
- **Ausführung von unentgeltlichen Lieferungen** (§ 3f UStG bis 17. 12. 2019): Entnimmt der Unternehmer aus seinem Unternehmen einen Gegenstand für seine nichtunternehmerischen Zwecke oder führt er andere unentgeltliche Lieferungen aus, war bis 17. 12. 2019 der Ort der Lieferung dort, wo der wertabgebende Unternehmer sein Unternehmen betrieb oder eine die Wertabgabe ausführende Betriebsstätte unterhielt. Da § 3f UStG keine unionsrechtliche Grundlage hatte, ist diese Sonderregelung mit Wirkung zum 18. 12. 2019 ersatzlos aufgehoben worden. Der Ort unentgeltlicher Lieferungen ist seitdem analog der Ortsbestimmung entgeltlicher Lieferungen zu bestimmen.
- **Lieferung von Gas, Elektrizität, Fernwärme oder Fernkälte** (§ 3g UStG): Lieferungen von Gas, Elektrizität, Fernwärme oder -kälte durch ein Leitungsnetz ist bei der Lieferung an einen Wiederverkäufer (gewerbsmäßigen Händler) dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. Ist der Käufer ein Verbraucher (unternehmerischer oder privater Verbraucher) ist die Lieferung dort ausgeführt, wo der Verbrauch stattfindet.
- **Beförderungs- oder Versendungslieferung** (§ 3 Abs. 6 UStG): Wird ein Gegenstand geliefert und dabei von dem liefernden Unternehmer oder seinem Abnehmer befördert oder versendet<sup>10</sup> (sog. „bewegte“ Lieferung), ist die Lieferung dort ausgeführt, wo die Beförderung des Gegenstands beginnt oder wo der Gegenstand dem beauftragten Dritten übergeben wird. Auch

---

9 Diese Regelung wird zum 1. 7. 2021 mit der Regelung zu den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen gegenüber Nichtunternehmern nach § 3a Abs. 5 UStG zusammengeführt werden und dann als Regelung „Ort der Lieferung beim Fernverkauf“ formuliert werden. Die Besteuerung der in einem anderen Mitgliedstaat ausgeführten Leistung ist dann neben einer individuellen steuerlichen Erfassung des leistenden Unternehmers auch über eine zentrale Anlaufstelle im Ansässigkeitsstaat des leistenden Unternehmers („One-Stop-Shop“) möglich.

10 Beförderung ist der Warentransport durch einen der Beteiligten, Versendung ist der Transport durch einen beauftragten Dritten.

der Fall der reinen Abholung durch den Käufer (sog. Handkauf) stellt eine Beförderungslieferung dar und führt zu einem Ort der Lieferung am Beginn der körperlichen Warenbewegung.

- **Ruhende Lieferung** (§ 3 Abs. 7 UStG): Wird ein Gegenstand geliefert, ohne dabei befördert oder versendet zu werden (sog. „unbewegte“ oder „ruhende“ Lieferung), ist der Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht körperlich befindet. Unerheblich ist, wo sich die Vertragsparteien zu diesem Zeitpunkt aufhalten.
- **Verlagerung des Orts der Lieferung bei Einfuhren** (§ 3 Abs. 8 UStG): Geht ein Gegenstand bei der Lieferung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, entsteht bei der Einfuhr Einfuhrumsatzsteuer. Ist der Lieferer oder sein Beauftragter der Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, verlagert sich der Ort der Lieferung von dem Ort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt, in das Inland.

### Praxis-Beispiele (bewegte oder unbewegte Lieferung)

- Einzelunternehmer E verkauft in seinem Ladengeschäft Ware; die Kunden nehmen die Ware mit. Es handelt sich um Beförderungslieferungen, da die Kunden die Ware körperlich bewegen. Die Lieferungen sind im Ladengeschäft des E (Beginn der Beförderung) ausgeführt, § 3 Abs. 6 UStG.
- Großhändler G beauftragt einen Frachtführer, Ware zu seinem Kunden zu transportieren. Es handelt sich um eine Versendungslieferung. Die Lieferungen sind beim Großhändler (Übergabe an den Frachtführer) ausgeführt, § 3 Abs. 6 UStG.
- Fliesenleger F erhält den Auftrag, in einem Mietwohnhaus umfangreiche Fliesenarbeiten durchzuführen. F besorgt die notwendigen Materialien selbst und transportiert sie zu dem Mietwohnhaus. Es liegt eine Werklieferung vor, da F nicht nur Nebensachen oder Zutaten bei seiner Leistung verwendet. Es handelt sich um eine ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG, da F zwar die Materialien zur Baustelle transportiert, damit aber noch nicht die Werklieferung bewirkt wird. Die Leistung ist erst mit Abnahme des Werks ausgeführt, danach wird der Liefergegenstand nicht mehr bewegt. Der Ort der Lieferung ist dort, wo sich der Liefergegenstand (die Fliesenarbeiten) im Moment der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Der Ort einer Leistung kann nur aus den grundlegenden umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften bestimmt werden. Deshalb muss immer geprüft werden, welche Rechtsnorm anzuwenden ist, erst dann ist aus der Rechtsnorm der geografische Ort der Leistung abzuleiten.

Der **Ort einer sonstigen Leistung** bestimmt sich grundsätzlich nach zwei unterschiedlichen Kriterien: Wem gegenüber die Leistung ausgeführt wird und was der wirtschaftliche Gehalt der Leistung ist. Vorab muss aber geprüft wer-

den, ob die sonstige Leistung unter eine der Ausnahmetatbestände der §§ 3a Abs. 3 ff., 3b oder 3e UStG fällt. Darunter fallen insbesondere<sup>11</sup>:

- **Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück** (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG): Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück sind immer dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt. Dies sind insbesondere Nutzungsrechte an Grundstücken (z. B. Vermietung) sowie Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung (z. B. Immobilienmakler) oder der Bebauung von Grundstücken (z. B. Architekten, Fachplaner). Nicht darunter fällt aber die Ausführung von Bauarbeiten, da in diesen Fällen regelmäßig der leistende Unternehmer Baumaterialien („Hauptstoff“) stellt und damit Werklieferungen nach § 3 Abs. 4 UStG vorliegen.
- **Kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln und langfristige Vermietung an Nichtunternehmer** (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG): Die kurzfristige Vermietung von Beförderungsmitteln (bis 30 Tage, bei Wasserfahrzeugen 90 Tage) gegenüber jede Art von Mietern ist dort ausgeführt, wo das Beförderungsmittel dem Nutzer übergeben wird. Die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln gegenüber einem Nichtunternehmer (z. B. Pkw-Leasing) ist dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.
- **Kulturelle, künstlerische, sportliche u. ä. Leistungen gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG): Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche, unterrichtende, sportliche, unterhaltende oder ähnliche Leistungen, wie Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter gegenüber Nichtunternehmern sind dort ausgeführt, wo die Leistung erbracht wird (Tätigkeitsort).
- **Restaurationsleistungen** (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG): Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) ist dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer tätig wird, dies gilt nicht bei Abgabe in Schiffen, Flugzeugen oder Eisenbahnen.
- **Arbeiten an beweglichen Gegenständen gegenüber Nichtunternehmern sowie deren Begutachtung** (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG): Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (z. B. Werkleistungen) und die Begutachtung dieser Gegenstände, wenn diese Leistungen gegenüber einem Nichtunternehmer ausgeführt werden, sind am jeweiligen Tätigkeitsort ausgeführt.
- **Vermittlung von Umsätzen gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG): Eine Vermittlung eines Umsatzes gegenüber einem Nichtunternehmer ist dort ausgeführt, wo die vermittelte Leistung ausgeführt ist.

---

11 Nicht vollständige Aufzählung, selten vorkommende Spezialvorschriften wurden nicht mit aufgenommen.

- **Eintrittsberechtigungen zu kulturellen o. ä. Veranstaltungen gegenüber Unternehmern** (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG): Diese Leistungen sind immer am Veranstaltungsort ausgeführt. Der Verkauf von Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wie Messen und Ausstellungen, sowie die damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, werden ebenfalls an dem Ort erbracht, an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird, allerdings schon nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG.
- **Ausführung von sog. Katalogleistungen gegenüber Nichtunternehmern aus dem Drittlandsgebiet** (§ 3a Abs. 4 UStG): Bestimmte, abschließend aufgeführte Leistungen (z. B. Werbeleistungen, Beratungsleistungen) gegenüber Nichtunternehmern aus dem Drittlandsgebiet sind dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig ist.
- **Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen** (sog. „TRFE-Leistungen“) **gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3a Abs. 5 UStG): Diese TRFE-Leistungen sind seit 2015 gegenüber einem Nichtunternehmer dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Seit dem 1. 1. 2019 ist dies aber noch mit einer Bagatellgrenze für die im Binnenmarkt grenzüberschreitend ausgeführten Leistungen von insgesamt 10.000 EUR verbunden worden. Hat der leistende Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr oder im laufenden Kalenderjahr für mehr als 10.000 EUR solche Leistungen an Nichtunternehmer in (allen) anderen Mitgliedstaaten ausgeführt, ist der Ort seiner TRFE-Leistung dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Der leistende Unternehmer schuldet dann die Umsatzsteuer nach den Regelungen des Bestimmungslands. Die Umsatzsteuer kann dann in dem Bestimmungsland über eine unmittelbare Registrierung in diesem Land angemeldet und abgeführt werden. Alternativ ist aber zum 1. 1. 2015 die sog. „**Mini-One-Stop-Shop-Regelung**“ eingeführt worden. Danach kann der leistende Unternehmer diese Umsätze über eine in seinem Heimatstaat angesiedelte „kleine einzige Anlaufstelle“ (in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern) anmelden und die in den anderen Mitgliedstaaten geschuldete Umsatzsteuer über diese Anlaufstelle entrichten. Hat der leistende Unternehmer die Bagatellgrenze von 10.000 EUR nicht überschritten, ist der Ort seiner TRFE-Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG an seinem Sitzort; er kann aber auf die Anwendung der Bagatellregelung verzichten. Ab dem 1. 7. 2021 gilt diese Bagatellgrenze einheitlich zusammen mit den sog. innergemeinschaftlichen Fernverkäufen nach § 3c Abs. 1 und Abs. 4 UStG.
- **Rückverlagerung bestimmter Leistungen in das Drittlandsgebiet** (§ 3a Abs. 8 UStG): Führt ein Unternehmer eine Güterbeförderungsleistung, eine damit zusammenhängende Leistung, Leistungen im Zusammenhang mit Messen oder Ausstellungen gegenüber einem Unternehmer tatsächlich im

Drittlandsgebiet aus, gilt der Ort der Leistung als im Drittlandsgebiet gelegen.

- **Personenbeförderungen** (§ 3b Abs. 1 UStG): Personenbeförderungen sind immer dort ausgeführt, wo diese Leistung tatsächlich erbracht ist (mit jedem gefahrenen Kilometer).
- **Güterbeförderung gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3b Abs. 1 UStG): Güterbeförderungen gegenüber Nichtunternehmern sind mit Ausnahme der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung immer dort ausgeführt, wo diese Leistung tatsächlich erbracht ist (mit jedem gefahrenen Kilometer).
- **Mit Beförderungen zusammenhängende Leistungen gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3b Abs. 2 UStG): Das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen gegenüber einem Nichtunternehmer sind dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer tatsächlich tätig wird.
- **Innergemeinschaftliche Beförderungen gegenüber Nichtunternehmern** (§ 3b Abs. 3 UStG): Innergemeinschaftliche Beförderungen (Beginn und Ende in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten) von Gegenständen gegenüber Nichtunternehmern sind immer dort ausgeführt, wo die Beförderung beginnt.
- **Restaurationsleistungen in Beförderungsmitteln** (§ 3e UStG): Restaurationsleistungen in Eisenbahnen, Flugzeugen oder Schiffen, die in der Europäischen Union verkehren, sind dort ausgeführt, wo das Beförderungsmittel für die Fahrt gestartet ist.
- **Unentgeltliche sonstige Leistungen** (§ 3f UStG bis 17. 12. 2019): Unentgeltlich ausgeführte sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG wurden bis 17. 12. 2019 dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betrieb; wurde die Leistung von einer Betriebsstätte aus ausgeführt, war der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Da § 3f UStG keine unionsrechtliche Grundlage hatte, ist diese Sonderregelung mit Wirkung zum 18. 12. 2019 ersatzlos aufgehoben worden. Der Ort unentgeltlicher sonstiger Leistungen ist seitdem analog der Ortsbestimmung entgeltlicher sonstiger Leistungen zu bestimmen.

Führt der Unternehmer eine sonstige Leistung aus, die nicht unter eine der vorgenannten Sonderregelungen fällt, bestimmt sich der Ort der Leistung nach den beiden **Grundregelungen**:

- Wird eine **sonstige Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer** ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte aus erbracht, ist der Ort der die Leistung ausführenden Betriebsstätte maßgebend (§ 3a Abs. 1 Satz 2 UStG).
- Wird eine **sonstige Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen** ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG).

Wird die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt, ist der Ort dort, wo die Betriebsstätte unterhalten wird (§ 3a Abs. 2 Satz 2 UStG). Eine besondere Rolle spielen die juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind (z. B. Körperschaften des öffentlichen Rechts): Diese fallen insgesamt unter die Regelung des § 3a Abs. 2 UStG, wenn sie sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig sind, sowie in dem Fall, wenn sie ausschließlich nichtunternehmerisch tätig sind, ihnen aber eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) erteilt worden ist; ausgenommen sind nur Leistungen, die für den privaten Bedarf des Personals oder der Gesellschafter bestimmt sind.

Leistungen an einen Unternehmer für dessen Unternehmen in einem anderen Mitgliedstaat nach § 3a Abs. 2 UStG führen zwingend im Bestimmungsland zur Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) und zu besonderen Meldeverpflichtungen für den leistenden Unternehmer in der Zusammenfassenden Meldung.

### 2.1.5 Gegen Entgelt

Ein steuerbarer Umsatz setzt voraus, dass er gegen Entgelt ausgeführt ist. Entgelt bedeutet, dass der Unternehmer erkennbar um einer **Gegenleistung willen tätig** geworden ist. Er muss eine Leistung zumindest in der Erwartung, eine Gegenleistung zu erhalten, ausgeführt haben.

Die Gegenleistung muss dabei nicht in einer Geldzahlung bestehen; die Gegenleistung kann auch in der Ausführung einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung bestehen (dann liegt ein Tausch oder tauschähnlicher Umsatz nach § 3 Abs. 12 UStG vor). Die erwartete Gegenleistung muss aber in Geld bewertbar sein.

## 2.2 Steuerpflicht des Umsatzes

Ist ein Umsatz steuerbar, muss überprüft werden, ob für diesen Umsatz eine Steuerbefreiung zur Anwendung kommt; die Steuerpflicht regelt sich nach § 4 ff. UStG. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der leistende Unternehmer nach § 9 UStG auch auf die Steuerbefreiung verzichten. Ist der Umsatz steuerfrei, entsteht für die Leistung keine Umsatzsteuer, es darf dann auch keine Umsatzsteuer in einer Rechnung gesondert ausgewiesen werden.

Die Steuerbefreiung ist der Sonderfall im Umsatzsteuerrecht. Der Unternehmer, der eine Steuerbefreiung in Anspruch nehmen will, muss alle Voraussetzungen nachweisen können. Zweifel an den Voraussetzungen gehen zulasten des Unternehmers.

## 2.2.1 Steuerbefreiungen

**Steuerfreie Leistungen** sind insbesondere<sup>12</sup>:

§ 4 UStG	Leistung
Nr. 1 Buchst. a	Ausfuhrlieferung und Lohnveredelungen (im Drittlandsverkehr); ein Gegenstand muss vom Inland in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet werden. Der liefernde Unternehmer muss entsprechende Nachweise vorweisen können (Ausfuhrbescheinigung), dass der Gegenstand tatsächlich in das Drittlandsgebiet gelangt ist. Holt der Abnehmer den Gegenstand selbst im Inland ab, muss es sich um einen ausländischen Abnehmer handeln. Die Voraussetzungen für die Ausfuhrlieferung sind in § 6 UStG, die Voraussetzungen für die Lohnveredelung in § 7 UStG geregelt.
Nr. 1 Buchst. b	Inneregemeinschaftliche Lieferungen; ein Gegenstand muss vom Inland in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union befördert oder versendet werden. Neben dem belegmäßigen Nachweis, dass der Gegenstand tatsächlich in den anderen Mitgliedstaat gelangt ist (sog. „Gelangensbestätigung“), muss es sich bei dem Erwerber um einen Abnehmer handeln, der im Bestimmungsmitgliedstaat einen inneregemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen muss (im Regelfall ein Unternehmer, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht – der Nachweis wird durch die zutreffende USt-IdNr. des Leistungsempfängers geführt). Der Leistungsempfänger muss mit einer ihm in einem anderen Mitgliedstaat erteilten gültigen USt-IdNr. auftreten. Die inneregemeinschaftliche Lieferung muss zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung angemeldet werden. Die Einzelheiten der Voraussetzungen und des Nachweises sind in § 6a UStG geregelt.
Nr. 2	Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt.
Nr. 3 Buchst. a	Grenzüberschreitende Beförderungen von Gegenständen im Drittlandsverkehr sowie damit im Zusammenhang stehende Leistungen.
Nr. 4a	Lieferungen und sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Steuerlager; ein Steuerlager ist ein im Inland gelegenes und beim Finanzamt angemeldetes Lager, in das und in dem bestimmte Wirtschaftsgüter steuerfrei geliefert werden können. Bei der Herausnahme des Gegenstands aus dem Steuerlager („Auslagerung“) entsteht eine Umsatzsteuer.
Nr. 4b	Bestimmte, vor einer Einfuhr im Inland ausgeführte Lieferungen.
Nr. 5	Befreiungen für bestimmte Vermittlungsleistungen (nicht im Zusammenhang mit inneregemeinschaftlichen Leistungen); z. B. die Vermittlung einer Ausfuhrlieferung.
Nr. 7	Bestimmte Lieferungen an NATO Partner und diplomatische Vertretungen.
Nr. 8	Bestimmte, abschließend aufgeführte Finanzumsätze (z. B. Umsätze und Vermittlungen von Krediten, Umsätze und Vermittlungen im Geschäft mit Forderungen, Umsätze und Vermittlungen im Einlagengeschäft, Kontokorrentverkehr u. ä., Umsätze und Vermittlungen im Geschäft mit Wertpapieren, ausgenommen die Verwaltung).

12 Nicht vollständige Aufzählung, selten vorkommende Spezialvorschriften wurden nicht mit aufgenommen.

§ 4 UStG	Leistung
Nr. 9 Buchst. a	Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen (z. B. Verkauf von Grundstücken).
Nr. 9 Buchst. b	Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen.
Nr. 10	Leistungen aufgrund eines Versicherungsverhältnisses.
Nr. 11	Umsätze von Bausparkassen-, Versicherungsvertretern und Versicherungsmaklern.
Nr. 11b	Universalpostdienstleistungen.
Nr. 12	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und Grundstücksteilen mit bestimmten Ausnahmen (z. B. kurzfristige Vermietung zum Zweck der Beherbergung oder der Parkplatzvermietung).
Nr. 13	Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften an die Eigentümer.
Nr. 14	Umsätze aus heilberuflichen Tätigkeiten.
Nr. 15	Umsätze gesetzlicher Träger der Sozialversicherung.
Nr. 16	Bestimmte Umsätze aus dem Betrieb von Einrichtungen zur Betreuung oder Pflege körperlich, kognitiv oder psychisch hilfsbedürftiger Personen.
Nr. 18	Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden sind durch bestimmte begünstigte Einrichtungen.
Nr. 19	Leistungen von blinden Unternehmern oder Blindenwerkstätten unter bestimmten weiteren Voraussetzungen.
Nr. 20	Leistungen der Theater, Orchester u. ä. Einrichtungen des Bundes, der Länder und Gemeinden.
Nr. 21	Schul- und Bildungszwecken dienende Leistungen privater Schulen, wenn sie als Ersatzschulen anerkannt sind oder bei Vorbereitung auf eine öffentliche Prüfung; befreit sind auch Leistungen selbstständiger Lehrer an Hochschulen und anerkannten privaten Schulen.
Nr. 23	Leistungen, die der Erziehung von Kindern und Jugendlichen dienen durch bestimmte begünstigte Einrichtungen.
Nr. 24	Leistungen des Jugendherbergswerks.
Nr. 25	Bestimmte Leistungen der Jugendhilfe.
Nr. 26	Bestimmte ehrenamtliche Tätigkeiten, soweit die Bezahlung in einem Auslagensatz besteht.
Nr. 28	Lieferung von Gegenständen, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen war oder die gelieferten Gegenstände ausschließlich für steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 27 UStG genutzt wurden.
Nr. 29	Leistungen inländischer Zusammenschlüsse von Unternehmern an ihre Gemeinschaftler, die dem Gemeinwohl dienende Leistungen ausführen.

### 2.2.2 Verzicht auf die Steuerbefreiung

Bei abschließend in § 9 Abs. 1 UStG aufgezählten Umsätzen kann der leistende Unternehmer auf eine **Steuerbefreiung verzichten (Option)**. Da der Unternehmer bei den nach § 4 Nr. 8 bis Nr. 29 UStG steuerfreien Umsätzen für die damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann es für den Unternehmer sinnvoll sein, auf eine Steuerbefreiung

ung zu verzichten. Dies ist insbesondere dann wirtschaftlich geboten, wenn der Leistungsempfänger bezüglich der ihm gegenüber dann steuerpflichtig ausgeführten Leistung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

### **Praxis-Beispiel (Option bei Vermietung)**

Bauherr B errichtet ein Gewerbehaus, das er an vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer vermietet. Die Vermietung ist grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG. Wenn B steuerfrei vermieten würde, hat er für die Baukosten und später für die Bewirtschaftungskosten keinen Vorsteuerabzug.

Verzichtet B auf die Steuerbefreiung (Option) und berechnet auf die Miete Umsatzsteuer zusätzlich, erhält er weiterhin in gleicher Höhe seine Nettomiete, der Mieter ist für die ihm auf die Miete berechnete Umsatzsteuer zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt, sodass der Mietaufwand des Mieters durch die Option nicht erhöht wird. Allerdings hat B jetzt den vollen Vorsteuerabzug aus allen Baukosten und den Bewirtschaftungskosten des Objekts.

Ein **Verzicht auf die Steuerbefreiung** ist nur bei den in § 9 Abs. 1 UStG abschließend aufgeführten Umsätzen möglich:

- § 4 Nr. 8 Buchst. a bis Buchst. g UStG: bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit Geldgeschäften, insbesondere die Gewährung und Vermittlung von Krediten und der Umsätze im Einlagengeschäft und Kontokorrentverkehr;
- § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG: Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen;
- § 4 Nr. 12 UStG: die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken und vergleichbaren Nutzungsrechten an Grundstücken;
- § 4 Nr. 13 UStG: bestimmte Leistungen, die Wohnungseigentümergeinschaften an die Wohnungseigentümer und Teileigentümer erbringen;
- § 4 Nr. 19 UStG: bestimmte Umsätze von Blinden und Inhabern von Blindenwerkstätten.

Besonderheiten bei dem Verzicht auf die Steuerbefreiung bestehen bei der **Vermietung und dem Verkauf von Grundstücken**. Wird ein Grundstück vermietet (oder vergleichbare Nutzungsrechte bestellt), kann der Vermieter nur dann auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn der Mieter bezüglich der ihm gegenüber ausgeführten Vermietungsleistung zum vollständigen Vorsteuerabzug berechtigt ist – dies gilt aber nur für Gebäude, bei denen mit dem Bau ab dem 11. 11. 1993<sup>13</sup> begonnen worden ist (vgl. § 27 Abs. 2 UStG). Bei Gebäuden, die vor diesem Zeitpunkt errichtet wurden, kommt es nur darauf an, dass die vermieteten Räume in der tatsächlichen Nutzung nicht Mietwohnzwecken oder anderen nichtunternehmerischen Zwecken dienen. Wird ein Grundstück unter

13 Fertigstellung musste dann bis zum 31. 12. 1997 erfolgen. Unerheblich ist in diesem Fall, wann der Vermieter das Grundstück selbst erworben hat oder der Mietvertrag abgeschlossen wurde.

Verzicht auf die Steuerbefreiung steuerpflichtig verkauft, muss schon im notariellen Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet werden, § 9 Abs. 3 UStG.

### 2.3 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage entgeltlicher Umsätze bestimmt sich nach § 10 Abs. 1 UStG. Es ist eine **subjektive Besteuerungsgrundlage**, da nicht das der Umsatzsteuer unterworfen werden soll, was die ausgeführte Leistung objektiv wert ist, sondern nur das, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung tatsächlich erhalten hat bzw. erhalten soll. Die Umsatzsteuer ist aus dem Gesamtbetrag, den der Leistungsempfänger aufwendet, herauszurechnen.

Zur Bemessungsgrundlage gehören auch **freiwillige Zahlungen** des Leistungsempfängers (z. B. Trinkgeld an den selbstständigen Taxifahrer) oder auch Zahlungen, die ein Dritter für die Leistung aufwendet. Voraussetzung ist ausschließlich, dass ein Zusammenhang zwischen einer ausgeführten Leistung und einer Zahlung vorliegt. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage werden aber sog. **durchlaufende Posten** (§ 10 Abs. 1 Satz 5 UStG) nicht mit einbezogen. Durchlaufende Posten sind Beträge, die ein Unternehmer im Namen und für Rechnung eines Dritten vereinnahmt und verausgabt.

**Unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen** führen zu einer Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG. In Abhängigkeit der jeweils ausgeführten Art der unentgeltlichen Leistung können sich die folgenden Bemessungsgrundlagen ergeben:

- Bei unentgeltlichen Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG sind die Wiederbeschaffungskosten eines vergleichbaren Gegenstands maßgeblich. Wenn keine Wiederbeschaffungskosten ermittelbar sind, kommen die Selbstkosten (in der Regel die Herstellungskosten bei selbstproduzierten Gegenständen) zur Anwendung; § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG.
- Bei der unentgeltlichen Verwendung von Gegenständen für unternehmensfremde Zwecke nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG sind die bei der Ausführung der Leistung angefallenen Ausgaben die Besteuerungsgrundlage. Allerdings sind nur die Ausgaben mit einzubeziehen, die auch einen Vorsteuerabzug zugelassen hatten. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des verwendeten Gegenstands sind über den maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraum (bei beweglichen Gegenständen fünf Jahre, bei Immobilien zehn Jahre) gleichmäßig zu verteilen, wenn der Gegenstand zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte; § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG.
- Bei der unentgeltlichen Ausführung von sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, die nicht in der Verwendung von Gegenständen bestehen, gehen alle bei der Ausführung der Leistung angefallenen Ausgaben – unabhängig eines Vorsteuerabzugs – mit in die Besteuerungsgrundlage ein, § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG. Soweit hier auch Gegenstände mit verwendet wurden, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten ebenfalls auf den maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraum zu verteilen.

Führt der Unternehmer eine Leistung entgeltlich an eine nahestehende Person aus (z. B. Familienangehörige, Bekannte, Personal), muss darüber hinaus auch noch die sog. **Mindestbemessungsgrundlage** nach § 10 Abs. 5 UStG beachtet werden. In derartigen Fällen ist mindestens das der Besteuerung zu unterwerfen, was sich bei einer unentgeltlichen Leistung als Bemessungsgrundlage ergeben hätte. Gedeckelt ist dies aber bei dem marktüblichen Entgelt.

## 2.4 Steuersatz

Das nationale Steuerrecht kennt zwei Steuersätze: Den **Regelsteuersatz von 19 %** (bzw. aufgrund der temporären Steuerabsenkung in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020: 16 % nach § 28 Abs. 1 UStG) und den **ermäßigten Steuersatz von 7 %** (bzw. aufgrund der temporären Steuerabsenkung in der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2020: 5 % nach § 28 Abs. 2 UStG). Der **ermäßigte Steuersatz** von 7 % bzw. 5 % kommt nach der abschließenden Aufzählung des § 12 Abs. 2 UStG **nur in den folgenden Fällen** zur Anwendung:

- Die Lieferung, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände (insbesondere Lebensmittel, Bücher, Produkte zum Zweck der Monatshygiene oder orthopädische Produkte),
- die Vermietung der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände,
- die Aufzucht und das Halten von Vieh, die Anzucht von Pflanzen und die Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere,
- die Leistungen, die unmittelbar der Vattertierhaltung, der Förderung der Tierzucht, der künstlichen Tierbesamung oder der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen,
- die Leistungen aus der Tätigkeit als Zahntechniker sowie die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Geräten, soweit der Unternehmer sie in seinem Unternehmen herstellt oder wiederhergestellt hat,
- die Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte, Museen sowie den Theateraufführungen und Konzerten vergleichbaren Dienstleistungen ausübender Künstler,
- die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen bestimmter Filme,
- die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben,
- die Zirkusvorführungen, die Leistungen aus der Tätigkeit als Schausteller sowie die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbundenen Umsätze,
- bestimmte Leistungen der Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen,

- die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze sowie die Verabreichung von Heilbädern (mit Ausnahme von Saunabädern),
- Leistungen zur Beförderung von Personen im Schienenbahnverkehr (seit dem 1. 1. 2020 unabhängig von der Länge der Beförderungstrecke),
- Leistungen zur Beförderung von Personen im Verkehr mit Oberleitungsbussen im genehmigten Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen, im Verkehr mit Taxen, mit Drahtseilbahnen und sonstigen mechanischen Aufstiegshilfen und die Beförderung im Fährverkehr innerhalb einer Gemeinde oder wenn die Beförderungstrecke nicht mehr als 50 Kilometer beträgt,
- die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält (Hotel, Pensionen, Ferienhäuser), sowie die kurzfristige Vermietung von Campingflächen – allerdings gilt dies nur für die unmittelbar der Vermietung dienenden Umsätze, nicht z. B. für Frühstücksleistungen,
- die Einfuhr von Kunstgegenständen, Sammlungsstücken oder Briefmarken und dergleichen als Sammlungsstücke,
- die Lieferung von Kunstgegenständen durch den Urheber oder dessen Rechtsnachfolger sowie durch andere Unternehmer in bestimmten Fällen, allerdings nicht, wenn der Verkäufer ein gewerbsmäßiger Händler („Wiederverkäufer“) ist,
- (seit dem 18. 12. 2019) die Überlassung von E-Books und E-Papers mit bestimmten Ausnahmen z. B. von jugendgefährdenden Werken oder der Werbung dienenden Werke,
- (vom 1. 7. 2020 bis – voraussichtlich – 31. 12. 2022) die Ausführung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit Ausnahme der Abgabe von Getränken.

In allen anderen Fällen unterliegt eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung dem Regelsteuersatz von 19 %, § 12 Abs. 1 UStG.

### 2.5 Steuerschuldner

Grundsätzlich schuldet der **leistende Unternehmer** die Umsatzsteuer für die von ihm ausgeführte Leistung, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. In **Ausnahmefällen** geht die Steuerschuldnerschaft aber auf den Leistungsempfänger über (sog. **Reverse-Charge-Verfahren**), § 13b UStG. Insbesondere der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger hat Auswirkungen auf die Rechnungsausstellung, da dann keine Umsatzsteuer gesondert in der Rechnung ausgewiesen werden darf.

Zur Prüfung, ob der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner für eine ihm gegenüber ausgeführte Leistung wird, muss nicht nur darauf abgestellt werden, was für eine Leistung ausgeführt wird, es muss darüber hinaus auch in Einzel-

fällen geprüft werden, welche Leistungen der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger üblicherweise bzw. mit genau dieser Leistung ausführen.

Die fehlerhafte Beurteilung der Steuerschuldnerschaft ist eine der Hauptfehlerquellen bei der Ausstellung von Rechnungen. Wird der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner, darf in der Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen werden.

Sachverhalt	Anforderung an leistenden Unternehmer	Anforderung an Leistungsempfänger
es wird in Deutschland eine steuerpflichtige sonstige Leistung ausgeführt, deren Ort sich nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt; § 13b Abs. 1 UStG	der Leistende ist Unternehmer aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach § 13b Abs. 7 UStG	der Leistungsempfänger ist juristische Person
es wird in Deutschland eine steuerpflichtige sonstige Leistung (so weit nicht schon nach § 13b Abs. 1 UStG erfasst) oder eine steuerpflichtige Werklieferung ausgeführt; § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG	der Leistende ist ausländischer Unternehmer nach § 13b Abs. 7 UStG	der Leistungsempfänger ist Unternehmer oder eine juristische Person
ein sicherungsübereigneter Gegenstand wird von einem Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer oder eine juristische Person
es wird ein Umsatz ausgeführt, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt; § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer oder eine juristische Person
es wird eine Werklieferung oder sonstige Leistung an einem Grundstück ausgeführt; § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG	der Leistende ist Unternehmer, der eine Bauleistung <sup>14</sup> ausführt	der Leistungsempfänger ist Unternehmer, der – regelmäßig nachgewiesen durch eine Bescheinigung des Finanzamts <sup>15</sup> – selbst nachhaltig Bauleistungen <sup>16</sup> ausführt
es wird Gas, Elektrizität oder Fernwärme/Fernkälte über ein Leitungsnetz geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG	der Leistende ist ausländischer Unternehmer nach § 13b Abs. 7 UStG	der Leistungsempfänger ist Unternehmer

14 Vgl. zu den Bauleistungen Abschn. 13b.2 UStAE.

15 Bescheinigung USt 1 TG.

16 Vgl. zur nachhaltigen Ausführung von Bauleistungen Abschn. 13b.3 UStAE.

## 2 Grundzüge des Umsatzsteuerrechts

Sachverhalt	Anforderung an leistenden Unternehmer	Anforderung an Leistungsempfänger
es wird Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG	bei der Lieferung von Gas ist der Lieferer Unternehmer; bei der Lieferung von Elektrizität muss der Lieferer ein Stromhändler („Wiederverkäufer“) sein	der Leistungsempfänger ist Unternehmer, der selbst mit Gas oder Elektrizität handelt („Wiederverkäufer“)
es werden Treibhausgasemissionsrechte, Gas- oder Elektrizitätszertifikate übertragen; § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer
es werden bestimmte Alt- und Reststoffe nach Anlage 3 zum UStG geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer
es wird eine Gebäudereinigungsleistung ausgeführt; § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG	der Leistende ist Unternehmer, der eine Gebäudereinigungsleistung ausführt	der Leistungsempfänger ist Unternehmer, der selbst nachhaltig Gebäudereinigungsleistungen ausführt <sup>17</sup>
es wird Gold mit einem Goldfeingehalt von mind. 325/1.000 in nicht verarbeiteter Form geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer
es werden Mobilfunkgeräte, integrierte Schaltkreise vor Einbau in Endgeräte, Tablet-Computer oder Spielekonsolen für mindestens 5.000 EUR geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer
es werden unedle Metalle oder Edelmetalle aus Anlage 4 zum UStG für mindestens 5.000 EUR geliefert; § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist Unternehmer
(seit 1. 1. 2021) Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation; § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG	der Leistende ist Unternehmer	der Leistungsempfänger ist ein Unternehmer und seine Haupttätigkeit besteht auch in der Erbringung von Telekommunikationsdienstleistungen <sup>18</sup>

Voraussetzung für die Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens ist aber, dass die Leistung an einen Unternehmer – auch in dessen Privatbereich – oder an eine juristische Person erbracht wird, § 13b Abs. 5 UStG.

<sup>17</sup> Der Nachweis wird in der Praxis über die Bescheinigung USt 1 TG geführt.

<sup>18</sup> Nachgewiesen durch Bescheinigung USt 1 TQ, vgl. BMF, Schreiben v. 23. 12. 2020.

## 2.6 Steuerentstehung

Der Zeitpunkt der Steuerentstehung ist abhängig von verschiedenen Faktoren. Zum einen kommt es darauf an, wer der Steuerschuldner ist, zum anderen ist das Besteuerungsverfahren für die Steuerentstehung maßgeblich. Das Umsatzsteuerrecht kennt grundsätzlich **zwei Verfahren** zur Entstehung der Umsatzsteuer:

- Die Regelbesteuerung – Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. **Sollbesteuerung**); die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird. In diesem Fall kommt es nicht darauf an, ob der leistende Unternehmer schon die Zahlung erhalten hat oder nicht. Soweit abgrenzbare Teilleistungen ausgeführt worden sind, entsteht die Umsatzsteuer schon insoweit, wie die Teilleistung ausgeführt wurde. Eine Besonderheit besteht bei Anzahlungen oder Vorauszahlungen, hier entsteht die Umsatzsteuer schon mit Zahlungszufluss.
- Den Ausnahmefall – Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (sog. **Istbesteuerung**); die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Zahlung vereinnahmt worden ist. Die Istbesteuerung kann vom Unternehmer regelmäßig nur dann in Anspruch genommen werden, wenn sein Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 EUR betragen hat oder wenn er Umsätze als Angehöriger eines freien Berufs erzielt.

Besonderheiten bezüglich der Steuerentstehung bestehen dann, wenn nicht der leistende Unternehmer, sondern der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird (sog. **Reverse-Charge-Verfahren**). Wenn es sich um einen Fall des § 13b Abs. 1 UStG handelt (es wird eine sonstige Leistung durch einen in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässigen Unternehmer an einen Unternehmer in Deutschland nach § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt), entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. In allen anderen Fällen des § 13b Abs. 2 UStG entsteht die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Monats.

Bei **unentgeltlichen Wertabgaben**<sup>19</sup> entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist, § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG. Wird in einer Rechnung oder anderen Art einer Abrechnung eine **Umsatzsteuer zu hoch ausgewiesen** (unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG oder unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG), entsteht der zu hoch ausgewiesene Betrag mit Ausgabe der Rechnung, § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG. Bei einem **innergemeinschaftlichen Erwerb** nach § 1a UStG entsteht die Erwerbsteuer mit Ablauf des Monats, in dem

<sup>19</sup> Unentgeltliche Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG oder unentgeltliche sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG.

die Rechnung ausgestellt worden ist, spätestens mit Ablauf des Monats, der auf den Monat der Lieferung folgt, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG.

Einen Einfluss auf den Zeitpunkt der Entstehung der Umsatzsteuer hat auch die Verpflichtung, **Voranmeldungen für die Umsatzsteuer** beim zuständigen Finanzamt abzugeben, § 18 UStG. Die Verpflichtung ergibt sich in Abhängigkeit der Zahllast des Vorjahrs:

- Zahlbetrag mehr als 1.000 EUR, aber nicht mehr als 7.500 EUR: Voranmeldungszeitraum ist das Kalendervierteljahr.
- Zahlbetrag mehr als 7.500 EUR: Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.
- Zahlbetrag 0 EUR bis zu 1.000 EUR: Das Finanzamt kann den Unternehmer von der Verpflichtung, Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben, befreien; es ist lediglich eine Jahreserklärung abzugeben.

Bei einem Erstattungsbetrag von mehr als 7.500 EUR kann der Unternehmer beantragen, auch monatliche Voranmeldungen abgeben zu können.

Hat der Unternehmer seine unternehmerische Betätigung neu aufgenommen oder ist ein „ruhendes Unternehmen“ übernommen worden, hat er im Jahr der Aufnahme der Tätigkeit und im Folgejahr immer monatliche Voranmeldungen abzugeben. Diese Regelung ist aber für die Kalenderjahre 2021 bis 2026 ausgesetzt, sodass in diesen Jahren – vorbehaltlich einer später vorgenommenen Aufhebung der Regelung – im Gründungsjahr eine sachgerechte Schätzung der Zahllast und im Folgejahr eine Hochrechnung auf eine Gesamtzahllast des Erstjahrs vorgenommen werden muss.

### 2.7 Vorsteuerabzug

Nimmt der Unternehmer selbst Leistungen von anderen Unternehmern in Anspruch, kann er die ihm berechnete oder die bei ihm entstandene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, soweit bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Dabei muss grundsätzlich unterschieden werden, ob die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen und ob es Ausschlussgründe und Ausnahmen dazu nach § 15 Abs. 1a bis Abs. 3 UStG gibt.

Der Vorsteuerabzug ist das zentrale Element im Umsatzsteuerrecht, damit nur der Endverbraucher wirtschaftlich mit einer Umsatzsteuer belastet ist.

Der **Vorsteuerabzug** kann hauptsächlich in Abhängigkeit der folgenden Eingangsumsätze erfolgen:

- § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG regelt den Vorsteuerabzug **aus erhaltenen Lieferungen und sonstigen Leistungen**, für die der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet. Ist die Leistung an den Leistungsempfänger schon ausgeführt worden, muss der Leistungsempfänger eine ordnungsgemäße Rechnung vorzuliegen haben. Auf die Zahlung des Leistungsempfän-