Ralf Sikorski

# Spezialwissen Umsatzsteuer – Verfahrensrecht

## Fallstricke im Besteuerungsverfahren bei Anmeldung und Festsetzung der Umsatzsteuer

ESV ERICH SCHMIDT VERLAG

ERICH
SCHMIDT
VERLAG

# Spezialwissen Umsatzsteuer – Verfahrensrecht

## Fallstricke im Besteuerungsverfahren bei Anmeldung und Festsetzung der Umsatzsteuer

Von

**Dipl.-Finanzwirt Ralf Sikorski**

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/978-3-503-20549-3

**Zitiervorschlag:**
Sikorski, Spezialwissen Umsatzsteuer – Verfahrensrecht

ISBN 978-3-503-20549-3 (gedrucktes Werk)
ISBN 978-3-503-20550-9 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten
© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2022
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 in Deutschland ist völlig aus dem Ruder gelaufen und kommt nicht zur Ruhe. Es begegnet seit Jahren einer Regelungsflut, die ihresgleichen sucht und somit den Praktiker immer wieder aufs Neue fordert. Weil offenbar jedes politische Problem durch Änderungen des Steuerrechts begleitet werden muss, wird der Gesetzgeber nicht müde, aktuelle Beratungsfelder zu eröffnen, die von der Finanzverwaltung mit einer Flut von Verwaltungsanweisungen begleitet werden und infolgedessen auch die Finanzgerichtsbarkeit intensiv beschäftigen. Die Gesetzgebung ist kurzlebig und folglich für den Praktiker kaum noch nachvollziehbar, geschweige denn beherrschbar. So waren gerade die Abgabenordnung und das Umsatzsteuergesetz in den letzten Jahren mehrfach Gegenstand von umfangreichen Änderungsgesetzen.

Kein Wunder, dass diese beiden Rechtsgebiete schon auf dem Weg in einen finanzwirtschaftlichen Beruf die größte Prüfungshürde darstellen. Und in der Praxis wird erfahrungsgemäß gerade das Rechtsgebiet des Verfahrensrechts nach Abschluss der Prüfung sträflich vernachlässigt, weil es so viele andere steuerliche Probleme gibt, um die man sich vordringlich kümmern muss.

Und so verwundert ich zunächst war, als der Verlag mich bat, einen Band zu den steuerlichen Verfahrensfragen nur aus Sicht des Umsatzsteuerrechts zu verfassen, so überrascht war ich, wie viele Probleme sich für einen Praktiker tatsächlich auf diesem Wege eröffnen.

Dieses gleichwohl bewusst und übersichtlich gehaltene Werk stellt einen Überblick über das Besteuerungsverfahren ausschließlich aus Sicht der Umsatzsteuer dar. Es soll dem Praktiker insbesondere in den Finanzbuchhaltungen der Betriebe helfen, seine grundsätzlich vorhandenen Kenntnisse wieder aufzufrischen und zu strukturieren. Der Aufbau des Buches folgt dabei ganz praxisnah streng dem Besteuerungsverfahren der Abgabenordnung und baut die Rechtsprobleme des Umsatzsteuergesetzes an geeigneter Stelle ein:

- Entstehung der Umsatzsteuer,
- Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen,
- das Steuerfestsetzungsverfahren bei der Umsatzsteuer,
- die Erhebung der Umsatzsteuer,
- besondere Besteuerungsverfahren,
- Haftungsvorschriften.

Darüber hinaus wurden zwei praxisrelevante Themen, die immer wieder beide Rechtsgebiete betreffen, aufbereitet: Die Berichtigung von Rechnungen und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs aus verfahrensrechtlicher Sicht.

Die ausgewählten Themen betreffen eben nicht nur die Angehörigen der steuerberatenden Berufe, sondern insbesondere die Unternehmen selbst, denn die Umsatzsteuer geht in der Praxis heute regelmäßig über Automatikkonten in die USt-Voranmeldung ein. Eine saubere Kontierung und eine hohe Buchungsdisziplin bereits im Unternehmen selbst sind dafür unabdingbar. Regelmäßig übernimmt der Steuerberater in der Praxis diese Daten über eine elektronische Schnittstelle in sein Programm, um den Jahresabschluss vorzubereiten. Buchungsfehler im Unternehmen, die nicht gegen Programmregeln verstoßen, bleiben dabei in aller Regel unentdeckt – zumindest bis zur nächsten Betriebsprüfung.

Die ergangene Rechtsprechung und der umfangreiche AO-Anwendungserlass bzw. USt-Anwendungserlass wurden eingearbeitet und zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes als Fußnoten dargestellt.

Dorsten, im Februar 2022 Ralf Sikorski

# Inhaltsverzeichnis

**Vorwort** ..... 5

**A. Allgemeine Einführung** ..... 11
I. Das System der Umsatzsteuer ..... 11
II. Unternehmer, Unternehmen ..... 14
1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs ..... 14
2. Unternehmereigenschaft ..... 15
3. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer ..... 18
4. Organschaften ..... 22
5. Sonderfall innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge ..... 23
6. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft ..... 26
7. Unternehmenseinheit ..... 28

**B. Das Besteuerungsverfahren** ..... 31
I. Überblick ..... 31
II. Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis ..... 31
1. Steueranspruch und Steuerschuldner ..... 31
2. Gesetzliche Vertretung und Bevollmächtigung im Besteuerungsverfahren ..... 35
III. Die Entstehung der Umsatzsteuer ..... 37
1. Besteuerungsart ..... 37
2. Istversteuerung von Anzahlungen ..... 42
3. Entstehung der Umsatzsteuer bei unentgeltlichen Wertabgaben ..... 44
4. Entstehung der Umsatzsteuer beim Übergang der Steuerschuldnerschaft ..... 44
5. Berichtigung der Umsatzsteuer ..... 45
IV. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen ..... 51
1. Verfahrensgrundsätze ..... 51
2. Mitwirkungspflichten der Beteiligten ..... 52
3. Verletzung der Mitwirkungspflichten ..... 54
4. Die Umsatzsteuer-Sonderprüfung ..... 57
5. Die Umsatzsteuer-Nachschau ..... 59
V. Das Steuerfestsetzungsverfahren bei der Umsatzsteuer ..... 63
1. Steuererklärung ..... 63
2. Steueranmeldung ..... 63
3. Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid ..... 66
4. Das Voranmeldungsverfahren ..... 77
5. Dauerfristverlängerung ..... 79
6. Übergang der Steuerschuldnerschaft ..... 79

VI. Die Erhebung der Umsatzsteuer ... 80
1. Das Erhebungsverfahren nach der AO ... 80
2. Übergang der Steuerschuldnerschaft nach dem UStG ... 84

**C. Besondere Besteuerungsverfahren** ... 99
I. Besonderes Besteuerungsverfahren für grenzüberschreitende Dienstleistungen ... 99
1. Allgemeiner Überblick ... 99
2. Dienstleistungen durch inländische Unternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet ... 101
3. Dienstleistungen durch im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer ... 104
4. Dienstleistungen durch im Drittlandsgebiet ansässige Unternehmer ... 106
II. Fernverkäufe ... 108
1. Folgen des Bestimmungslandprinzips bei Fernverkäufen ... 108
2. Besonderes Besteuerungsverfahren ... 110
III. Beförderungseinzelbesteuerung ... 121
IV. Fahrzeugeinzelbesteuerung ... 122
V. Besteuerung nach Durchschnittsätzen ... 123
VI. Das Vorsteuer-Vergütungsverfahren ... 123
1. Anspruch eines ausländischen Unternehmers auf Vorsteuervergütung ... 123
2. Vergütung inländischer Vorsteuerbeträge an ausländische Unternehmer ... 126
3. Vorsteuervergütung in den übrigen Mitgliedsländern ... 131
VII. Zusammenfassende Meldungen ... 136
1. Sinn und Zweck ... 136
2. Nachweis der Steuerbefreiung einer innergemeinschaftlichen Lieferung ... 137
3. Verpflichteter Personenkreis ... 138
4. Meldezeitraum ... 139
5. Inhalt der Zusammenfassenden Meldung ... 140

**D. Haftungsvorschriften** ... 143
I. Sinn und Zweck der Haftungsnormen ... 143
1. Strukturelle Hinweise zu den Haftungsnormen ... 143
2. Umfang der Haftung ... 145
II. Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen ... 145
1. Sinn und Zweck der Regelung ... 145
2. Voraussetzungen für die Haftung ... 145
III. Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle ... 148
1. Sinn und Zweck der Regelung ... 148

2. Besondere Pflichten für Betreiber einer elektronischen Schnittstelle ... 149
3. Haftung beim Handel über eine elektronische Schnittstelle ab dem 01.07.2021 ... 151

IV. Haftung der Vertreter ... 155
1. Zweck der Vorschrift ... 155
2. Tatbestandsvoraussetzungen im Einzelnen ... 155
3. Rechtsfolgen der Haftung ... 163

V. Haftung des Steuerhinterziehers ... 165
1. Zweck der Vorschrift ... 165
2. Voraussetzungen ... 165
3. Umfang der Haftung ... 167

VI. Haftung Dritter bei Datenübermittlungen an Finanzbehörden ... 168

VII. Haftung bei Organschaft ... 169

VIII. Haftung des Eigentümers von Gegenständen ... 171
1. Zweck der Vorschrift ... 171
2. Voraussetzungen ... 171
3. Umfang der Haftung ... 172

IX. Haftung des Betriebsübernehmers ... 175
1. Zweck der Vorschrift ... 175
2. Voraussetzungen ... 175
3. Umfang der Haftung ... 178
4. Haftung bei Erwerb eines Handelsgeschäfts nach § 25 HGB ... 180

X. Geltendmachung von gesetzlichen Haftungsansprüchen durch Haftungsbescheid ... 181
1. Überblick ... 181
2. Haftungsbescheid ... 182
3. Einwendungen gegen den Haftungsbescheid ... 184
4. Festsetzungsverjährung ... 187
5. Änderung von Haftungsbescheiden ... 190

**E. Abgabenordnung versus Umsatzsteuergesetz** ... 193

I. Lex generalis oder lex spezialis ... 193

II. Ausstellen und Berichtigung von Rechnungen ... 193
1. Ordnungsgemäße Rechnung als Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ... 193
2. Schadenersatz wegen fehlerhafter Rechnungsstellung ... 195
3. Unrichtiger und unberechtigter Steuerausweis ... 197
4. Berichtigung von Rechnungen ... 199

III. Berichtigung des Vorsteuerabzugs ... 213
1. Überblick ... 213
2. Änderung der Verhältnisse ... 215
3. Durchführung der Vorsteuerkorrektur ... 217
4. Vereinfachungsregelungen ... 228

# A. Allgemeine Einführung

## I. Das System der Umsatzsteuer

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 S. 1 GG).

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.

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,[1] für einen Endverbraucher muss sie auch nicht in der Rechnung offen ausgewiesen werden.

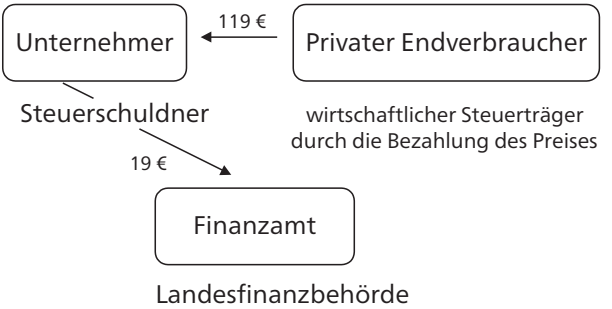



**Abbildung 1:** Wirtschaftlicher Verkehrsvorgang und Steuerschuldnerschaft (Quelle: Eigene Darstellung)

**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

1 EuGH vom 07. 11. 2013, C-249/12 und C-250/12, DStRE 2014 S. 816.

dagegen der Verbraucher, also der Abnehmer der Lieferung oder der sonstigen Leistung, 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.

> *Beispiel:*
>
> Ein großer Baumarkt wirbt in seinem aktuellen Werbeprospekt mit dem Hinweis „Wir schenken Ihnen die Umsatzsteuer." Ein Kunde kauft aus diesem Angebot eine Säge, die einen etikettierten Preis von 119 € enthält, für 100 €.
>
> Die Umsatzsteuer entsteht kraft Gesetzes, der Baumarkt kann die Steuerbarkeit und die Steuerpflicht der ausgeführten Lieferung nicht durch eine Rabattaktion aussetzen. Tatsächlich schenkt der Baumarkt dem Kunden rechnerisch die im Preis enthaltene Umsatzsteuer, was de facto einem Rabatt gleichkommt, denn der Händler muss die Lieferung tatsächlich der Umsatzsteuer unterwerfen. Der Rabatt beträgt daher auch nicht 19 %, da die Umsatzsteuer im veranschlagten Preis von 119,00 € mit 19 % enthalten ist, sondern nur 15,96 %. Kaufpreis 119,00 € abzüglich 15,96 % = 100,00 €. Nur wenn man den Steuersatz von 19 % auf den **Nettobetrag** anwendet, erhält man wieder den ursprünglich ausgezeichneten Preis von 119,00 €.
>
> Der Baumarkt führt eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung aus, das Entgelt beträgt 100,00 € abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG), mithin (100,00 € ÷ 1,19 =) 84,03 €. Die Umsatzsteuer darauf beträgt 19 % = 15,97 €. Der Baumarkt muss bei seinem Angebot also darauf achten, dass er seinen eigenen Einkaufspreis nicht unterschreitet, denn sofern ihn die Säge im Einkauf mehr als 84,03 € gekostet hat, erwirtschaftet er einen Verlust.

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

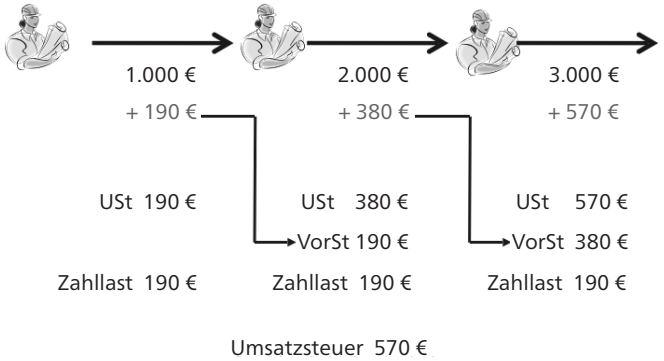
abgewälzten Umsatzsteuerbeträge (z. B. im Kaufpreis enthaltene Umsatzsteuer) regelmäßig als Vorsteuer abziehen, d. h. die Umsatzsteuer belastet sie nicht. Damit ist eine Steuerkumulation ausgeschlossen, und die Zahl der Wirtschaftsstufen, die der Gegenstand auf dem Weg zum Verbraucher durchläuft, umsatzsteuerlich 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 1.000,00 € zzgl. Umsatzsteuer. Der Großhändler verkauft diese Ware für 2.000,00 € zzgl. Umsatzsteuer an den Einzelhändler, dieser wiederum veräußert die Ware für 3.000,00 € zzgl. Umsatzsteuer an einen Endverbraucher.

Der Hersteller schuldet gegenüber dem Finanzamt 190,00 € für den Verkauf der Ware an den Großhändler. Dieser schuldet wiederum für seine Ware 380,00 € Umsatzsteuer, kann davon aber die 190,00 €, die ihm vom Hersteller für die Ware in Rechnung gestellt wurden, als Vorsteuer abziehen. Er schuldet daher dem Finanzamt ebenfalls 190,00 €. Der Einzelhändler verursacht eine Umsatzsteuer von 380,00 €, kann aber davon die ihm vom Großhändler in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Er schuldet daher dem Finanzamt gegenüber ebenfalls 190,00 €. Daher schuldet alle drei Unternehmer jeweils 190,00 € Umsatzsteuer, was genau dem von ihnen geschaffenen Warenwert von jeweils 1.000,00 € entspricht. Der Endverbraucher zahlt für das Produkt 3.570,00 €, in diesem Preis sind 570,00 € 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 abge-

zogen 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 de facto 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 im Sinne des Umsatzsteuergesetzes ausführen können. Zum anderen ist der Unternehmer **Steuerschuldner** (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), d. h. er vereinnahmt die in der Rechnung enthaltenen 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 S. 1 UStG).

*Beispiel:*

Unternehmer U handelt mit Geschenkartikel. Seine Kunden sind ausschließlich Privatpersonen, daher werden seine Waren nur zum Bruttobetrag angeboten und auch keine Rechnungen mit entsprechender Umsatzsteuer erteilt. Im Rahmen einer Preiskalkulation anhand der Einkaufspreise und der angefallenen Gemeinkosten hat er eine Preisliste erstellt, in der er für sich die Nettopreise aufgelistet hat, die er wirtschaftlich erzielen muss, um wirtschaftlich rentabel zu arbeiten. Einen Artikel bietet er in seinem Laden für 49,95 € an. Dabei hat er auf den Nettopreiseinkaufspreis von 40,00 € zzgl. 6,00 € Gewinnkalkulation = 46,00 € die Umsatzsteuer mit 7 % berechnet (3,22 €) und den Verkaufspreis leicht aufgerundet mit 49,95 € bestimmt. Im Rahmen einer Außenprüfung fällt auf, dass die Umsatzsteuer für diese Ware mit 19 % zu berechnen ist.

U muss auf seine kalkulierten Nettopreise die gesetzliche Umsatzsteuer von 7 % bzw. 19 % draufrechnen, denn ähnlich einem durchlaufenden Posten[2] muss er die im Preis enthaltene Umsatzsteuer, die seinem Unternehmen zufließt, an das Finanzamt weiterleiten. Der Endverbraucher steht in keiner Rechtsbeziehung zum Finanzamt, Fehler bei der Ermittlung der Umsatzsteuer gehen daher regelmäßig zu Lasten des Unternehmers. Die steuerbare und steuerpflichtige Lieferung der genannten Ware unterliegt dem Regelsteuersatz, die Umsatzsteuer ist dabei aus dem Bruttobetrag von 49,95 € herauszurechnen. Sie beträgt 7,98 €, das Nettoentgelt folglich 41,97 €. Damit erzielt U nicht mehr den Nettopreis, den er kalkulatorisch erzielen müsste oder möchte. Diesen Schaden kann U nicht an den Kunden weitergeben, denn der Kunde hat den ausgezeichneten Preis von 49,95 € entrichtet.

2 Auch wenn die Umsatzsteuer rechtlich keinen durchlaufenden Posten darstellt (vgl. § 4 Abs. 3 S. 2 UStG), entfaltet sie wirtschaftlich genau diese Wirkung.

## 2. Unternehmereigenschaft

### *a) Unternehmerbegriff*

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

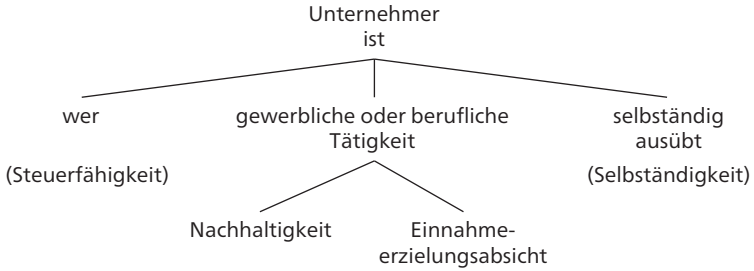



**Abbildung 2:** Unternehmerbegriff (Quelle: Eigene Darstellung)

Unternehmer im Sinne des 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.[3]

> *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 und ob die Honorare vom Verlag auf sein betriebliches oder ein privates Konto überwiesen werden, hat er nur eine zusammengefasste USt-Erklärung abzugeben. Er muss diese Umsätze daher technisch zusammenfassen, wenn er seine USt-Erklärungen abgibt.
>
> Siegfried und Siglinde Jung sind als **Grundstücksgemeinschaft** Unternehmer, da sie durch die Vermietung des Grundstücks nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig sind. Insoweit ist daher eine eigenständige Umsatzsteuererklärung mit den Umsätzen der Grundstücksgemeinschaft abzugeben.

3 Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE, § 705 Abs. 2 und 3 BGB, § 124 und § 161 Abs. 2 HGB.

> 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. Auch bei verschiedenen Personengesellschaften mit identischem Personenstand ist grds. jede Vereinigung für sich als selbstständiges Unternehmen anzusehen, wenn der Unternehmer nach außen entsprechend auftritt.[4] Je nach Art der Entscheidung müssen sie daher entweder insoweit zwei Umsatzsteuer-Erklärungen einreichen oder eine zusammengefasste Umsatzsteuer-Erklärung.

**Eingetragene Vereine** besitzen Unternehmereigenschaft, wenn sie außerhalb ihrer reinen ideellen Sphäre tätig werden.[5] Soweit ein Verein im Gesamtinteresse aller Mitglieder tätig wird und seine satzungsmäßigen Aufgaben erfüllt, liegt nach deutschem Recht eine unternehmerische Betätigung nicht vor.[6] 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.[7] Der ideelle Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.[8] 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.[9]

4 Abschn. 2.1 Abs. 2 S. 3 UStAE.
5 Abschn. 2.10 UStAE.
6 Bestätigt durch EuGH vom 10. 12. 2020, C-488/18, UR 2021 S. 158; differenzierter EuGH vom 21. 03. 2002, C-174/00, UR 2002 S. 320; BFH vom 20. 03. 2014, V R 4/13, DStR 2014 S. 1539.
7 BFH vom 02. 03. 2011, XI R 21/09, DStR 2011 S. 1179.
8 Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE; Abschn. 3.4 Abs. 6 UStAE; Abschn. 15.2c UStAE.
9 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[10] oder die Führung der Geschäfte der Gesellschaft gegen Entgelt[11] nachhaltig tätig werden, so dass zwei Unternehmen vorliegen.

*Beispiel:*

A ist Gesellschafter der A&B-OHG und überlässt der Gesellschaft gegen Zahlung eines pauschalen jährlichen Mietzinses einen Lieferwagen. Diese nutzt das Fahrzeug ausschließlich für ihren Betrieb.

A ist allein durch die entgeltliche Überlassung des Fahrzeugs an die OHG selbstständiger Unternehmer, das Fahrzeug gehört zu seinem Unternehmensvermögen (ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen). Es sind daher zwei Umsatzsteuer-Erklärungen abzugeben, die Umsätze des A gegenüber der OHG werden behandelt wie Umsätze an einen fremden Dritten. Insoweit folgt die Umsatzsteuer de facto dem Zivilrecht.

*b) Unternehmensvermögen*

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),**[12] wobei jedoch sog. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters einer Personengesellschaft nicht zum Unternehmensvermögen der Gesellschaft gerechnet werden kann.[13]

Ausschließlich nichtunternehmerisch verwendete Gegenstände können nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden **(Zuordnungsverbot).**

Wird ein Gegenstand sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt, handelt es sich um einen sog. teilunternehmerisch genutzten Gegenstand.[14] Bei Anschaffung eines einheitlichen Gegenstandes, der sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Tätigkeiten verwendet werden soll, hat der Unternehmer ggf. ein **Zuordnungswahlrecht.**[15] Dabei kann er ggf. einen einheitlichen Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zuordnen, auch wenn er nur im geringen Umfang unternehmerisch genutzt wird. Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen

10 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE.
11 BFH vom 06. 06. 2002, V R 43/01, BStBl. II 2003 S. 36 zu Personengesellschaften; BFH vom 10. 03. 2005, V R 29/03, DStR 2005 S. 919 zu Kapitalgesellschaften.
12 Abschn. 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE.
13 BFH vom 18. 01. 2012, XI R 13/10, BFH/NV 2012 S. 1012.
14 Abschn. 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UStAE; Abschn. 15.6a Abs. 1 UStAE.
15 Abschn. 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 UStAE.

Gegenstands aber nicht mindestens 10 %, greift auch bei einer teilunternehmerischen Verwendung das Zuordnungsverbot des § 15 Abs. 1 S. 2 UStG.[16]

Die Entscheidung, ob ein teilunternehmerisch genutzter Gegenstand insgesamt dem Unternehmen zugerechnet wird, hat der Unternehmer bereits im **Zeitpunkt des Erwerbs** des Gegenstandes zu treffen. Dabei ist die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen.[17] Ist der Vorsteuerabzug insoweit gar nicht möglich, weil der Unternehmer zurzeit nur steuerfreie Umsätze ausführt, muss der Unternehmer dem Finanzamt die Zuordnungsentscheidung **schriftlich mitteilen,**[18] denn bei fehlenden Beweisanzeichen kann die Zuordnung nicht unterstellt werden. Sie kann aus Praktikabilitätsgründen spätestens und mit endgültiger Wirkung in einer „zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden.[19]

*Hinweis:*

Will ein Unternehmer einen teilunternehmerisch verwendeten Gegenstand (z. B. Photovoltaikanlage auf einem privaten Einfamilienhaus) insgesamt seinem Unternehmensvermögen zuordnen, muss er dies nicht zwingend bereits im Rahmen seiner USt-Voranmeldungen beachten. Nach der Rechtsprechung des BFH ist die Zuordnungsentscheidung jedoch zeitnah, d. h. bis spätestens zum 31.07. des Folgejahres gegenüber der Finanzbehörde zu dokumentieren.[20] Ist daher die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung zum 31.07. nicht möglich, sollte dem Finanzamt eine formlose Mitteilung über die Zuordnung bis zu diesem Zeitpunkt eingereicht werden. Eine erst nach diesem Zeitpunkt erfolgte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung ist ausgeschlossen.[21]

## 3. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer

### *a) Begriff*

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

16 Abschn. 15.2c Abs. 1 S. 3 UStAE.
17 Abschn. 15.2c Abs. 14 ff. UStAE.
18 Abschn. 15.2c Abs. 18 UStAE.
19 BFH vom 18. 04. 2012, XI R 14/10, BFH/NV 2012 S. 1828; BFH vom 07. 07. 2011, V R 42/09, DStR 2011, S. 1949; BFH vom 11. 04. 2008, V R 10/07, DStR 2008 S. 1731; BFH vom 17. 12. 2008, XI R 64/06, BFH/NV 2009 S. 798; Abschn. 15.2c Abs. 16 und 19 UStAE.
20 Analog zur gesetzlichen Regelfrist zur Abgabe der USt-Jahreserklärung ohne Fristverlängerung, Abschn. 15c.2 Abs. 16 UStAE.
21 Abschn. 15a.1 Abs. 6 UStAE; de facto bestätigt durch EuGH v. 14.10.2021, C-45/20 und C-46/20, DSHR 2011 S. 2404.

Unternehmer auch. Dies gilt auch für den Bereich der Vermögensverwaltung einer jPöR. Derartige Tätigkeiten fallen unmittelbar in den Anwendungsbereich des § 2 UStG und nicht etwa unter die Sonderregelung des § 2b 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 S. 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 S. 1 UStG). Der hoheitliche Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den keine Umsatzsteuer anfällt, aber auch der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.[22] 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 S. 2 UStG). 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.[23] Maßgeblich ist die Art der Tätigkeit und nicht das mit der hoheitlichen Tätigkeit verfolgte Ziel.

> *Beispiel:*
>
> Eine Kommune verlangt für das stundenweise Parken auf gekennzeichneten Flächen im Zentrum der Stadt Gebühren.

22 Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE; Abschn. 3.4 Abs. 6 UStAE; Abschn. 15.2c UStAE; BFH vom 03. 08. 2017, V R 62/16, DStR 2017 S. 2661.

23 EuGH vom 16. 09. 2008, C-288/07, DStRE 2008 S. 1455.

> Das stundenweise Überlassen von Parkraum erfolgt im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt, nämlich der Regelung des ruhenden Verkehrs.[24] Daher besteht insoweit grds. keine Unternehmereigenschaft der Kommune.[25] Gleiches gilt für die Ausgabe von Bewohnerparkausweisen gegen Gebühr,[26] nicht aber für das Betreiben eines regulären Parkhauses.

*b) Sonderzuständigkeit für Gebietskörperschaften*

Unter den Körperschaften des öffentlichen Rechts nehmen die **Gebietskörperschaften Bund und Länder** mit Blick auf die staatsrechtlich vorgegebene Wahrnehmung staatlicher Aufgaben durch verschiedene selbstständige Verfassungsorgane und ihre Untergliederungen eine Sonderrolle ein. Die Abgabe einer einheitlichen Erklärung für durch das gesamte Handeln ihrer Organe bewirkten steuerbaren Umsätze wäre für diese Gebietskörperschaften mit erheblichen praktischen und rechtlichen Schwierigkeiten verbunden. Daher wird zur Verwaltungsvereinfachung und im Interesse der Rechtssicherheit für die Umsatzbesteuerung von Bund und Ländern als Regelfall die Wahrnehmung aller Rechte und Pflichten durch deren einzelnen **Organisationseinheiten** vorgesehen.

Organisationseinheiten in diesem Sinne sind in den Gebietskörperschaften Bund und Länder jeweils einzeln die Verwaltungen der Verfassungsorgane des Bundes und der Länder, die oberste Behörde und die Behörden der nachgeordneten Bereiche bzw. die Bundes- und Landesbeauftragten, die mit eigener Selbstständigkeit außerhalb eines Ressorts ausgestattet sind, zum Beispiel der Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die Informationsfreiheit, sowie vergleichbare Einrichtungen des Bundes oder der Länder. Untergeordnete Organisationseinheiten sind innerhalb einer Behörde gebildete Einheiten. Organisationseinheiten können auch mehrere zusammengeschlossene Behörden sein. Über den Zusammenschluss entscheidet die jeweils übergeordnete Organisationseinheit, das heißt in der Regel die übergeordnete Behörde.

Über die jeweils definierten Organisationseinheiten hinaus bestünden sonst erhebliche praktische und rechtliche Schwierigkeiten, eine hinreichende Willensbildung zur Sicherstellung des laufenden Besteuerungsverfahrens zu gewährleisten. Soweit innerhalb der Organisationseinheiten ein Bedürfnis besteht, weitere Organisationseinheiten im Sinne dieses Gesetzes zu bilden, können sie entsprechende Organisationsentscheidungen mit Wirkung für die Zukunft treffen.

Bund und Länder dürfen durch die gesonderte Veranlagung ihrer Organisationseinheiten umsatzsteuerlich nicht bessergestellt werden als andere umsatzsteuerliche Unternehmer (§ 18 Abs. 4f UStG), denn eine Körperschaft des öffent-

24 BMF-Schreiben vom 16. 12. 2016, BStBl. I 2016 S. 1451, Rdnr. 25, 35 und 37, in Abgrenzung zu Parkgebühren für die Nutzung eines Parkhauses auf privatrechtlicher Basis (BFH vom 01. 12. 2011, V R 1/11, BStBl. II 2017 S. 834).

25 Abschn. 2b.1 Abs. 5 UStAE.

26 FinMin Schleswig-Holstein vom 23. 12. 2019, UR 2019 S. 282.

lichen Rechts ist umsatzsteuerlich ein einheitliches Unternehmen. Innerhalb eines Unternehmens können die in einzelnen Regelungen des Umsatzsteuergesetzes enthaltenen Betragsgrenzen nur einmal geltend gemacht werden. Aufgrund der fehlenden Willensbildung innerhalb der jeweiligen Gebietskörperschaft gelten diese Grenzen kraft Gesetzes stets als überschritten. Dies betrifft die Erwerbsschwelle in § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG, den Umsatzbetrag in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG, die Steuerbeträge in § 18 Abs. 2 S. 2 UStG, die Summe der Bemessungsgrundlagen in § 18a Abs. 1 S. 2 UStG, die Umsatzgrenzen in § 19 Abs. 1 UStG und die Umsatzgrenze in § 20 S. 1 Nr. 1 UStG. Wahlrechte, die die gesamte Gebietskörperschaft erfassen, können von den dezentral erfassten Organisationseinheiten nur einheitlich ausgeübt werden, da diese Wahlrechte nach den allgemeinen Regeln für das gesamte umsatzsteuerliche Unternehmen gelten. Im Unterschied zu den vorgenannten Betragsgrenzen ist hier nur einmalig eine Willensbildung vor Abgabe einer einmaligen Erklärung erforderlich und deshalb praktisch nicht besonders problematisch.

Diese Rechtslage lässt den Unternehmerbegriff des § 2 UStG unberührt. Der Grundsatz der Einheit des Unternehmens bleibt auch bei gesonderter Veranlagung gewahrt. Innerhalb des einheitlichen Unternehmens, das heißt zwischen Organisationseinheiten der gleichen Trägerschaft, sind steuerbare Umsätze nicht möglich.

Nach § 21 Abs. 1 AO ist für die Umsatzsteuer mit Ausnahme der Einfuhrumsatzsteuer das Finanzamt **örtlich zuständig,** von dessen Bezirk aus der Unternehmer sein Unternehmen im Geltungsbereich des Gesetzes ganz oder vorwiegend betreibt. Nach § 18 Abs. 4f S. 2 UStG tritt die Organisationseinheit zwar an die Stelle der Gebietskörperschaft, da aber der Unternehmensbegriff unberührt bleibt, betreiben der Bund und die Länder ihr umsatzsteuerliches Unternehmen an jenem Ort, an dem die wichtigsten Entscheidungen getroffen werden. Dies ist für den Bund Berlin als Hauptstadt sowie für die Flächenländer die jeweilige Landeshauptstadt. Die oberste Landesfinanzbehörde oder die von ihr beauftragte Landesfinanzbehörde kann anordnen, dass eine andere Finanzbehörde die Besteuerung einer Organisationseinheit der Gebietskörperschaft des Landes übernimmt. Die oberste Landesfinanzbehörde oder die von ihr beauftragte Landesfinanzbehörde kann mit einer anderen obersten Finanzbehörde eines anderen Landes oder einer von dem anderen Land beauftragten Landesfinanzbehörde vereinbaren, dass eine andere Finanzbehörde die Besteuerung einer Organisationseinheit der Gebietskörperschaft von einem der beteiligten Länder übernimmt. Die Senatsverwaltung für Finanzen von Berlin oder eine von ihr beauftragte Landesfinanzbehörde kann mit einer obersten Finanzbehörde eines anderen Landes oder mit einer von dem anderen Land beauftragten Landesfinanzbehörde vereinbaren, dass eine andere Finanzbehörde die Besteuerung für eine Organisationseinheit der Gebietskörperschaft Bund übernimmt.

Die Regelung in § 18 Abs. 4g UStG ist eine Spezialvorschrift zu § 27 AO.

## 4. Organschaften

**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 Person 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.[27] Organträger kann dabei jeder Unternehmer sein (Einzelperson, Personenzusammenschluss, juristische Person), Organe einer Organschaft sind regelmäßig nur juristische Personen des privaten Rechts. **Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen,** die als Unternehmer auftreten, sind stets selbstständig,[28] 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 Person gleichsetzt. Neben einer juristischen Person kann danach 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.[29]

Folge der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass die Organgesellschaft mangels Selbstständigkeit nicht Unternehmer ist und die Umsätze der Organgesellschaft mit Dritten als Umsätze des Organträgers erfasst werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 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 S. 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 S. 4 UStG).[30]

27 Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.
28 Abschn. 2.2 Abs. 5 und 7 UStAE.
29 BFH vom 02. 12. 2015, V R 25/13 (BStBl. II 2017 S. 547) unter Aufgabe seiner bisherigen Rechtsprechung; zwingend zu beachten nach dem BMF-Schreiben vom 26. 05. 2017 (BStBl. I 2017 S. 790) ab dem 01. 01. 2019; Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 5 i. V. m. Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE.
30 Abschn. 2.9 UStAE.

*Beispiel:*

A gründet zum 01.07.03 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 01.07.03 sämtliche Anlagegüter an die GmbH, die damit den bisherigen Betrieb des A fortführt. A berechnet der GmbH ein monatliches Nutzungsentgelt von 20.000,00 € 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.[31] 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.

## 5. Sonderfall innergemeinschaftliche Lieferung neuer Fahrzeuge

### *a) Überblick*

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. Obwohl man bei dieser Regelung wohl in erster Linie an Pkws gedacht hat, wurden auch bestimmte Luft- und Wasserfahrzeuge in die Neuregelung einbezogen.

### *b) Innergemeinschaftlicher Erwerb*

Der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge durch einen Unternehmer oder durch eine juristische Person fällt bereits unter § 1a UStG, für diese Abnehmergruppe ergeben sich keine Besonderheiten. Dies gilt auch für die sog. atypischen Unternehmer (§ 1a Abs. 3 UStG), denn diese müssen, wenn sie ein neues Fahrzeug für ihr Unternehmen erwerben, stets die Erwerbsbesteuerung des § 1a beachten (§ 1a Abs. 5 UStG). Ein ergänzender § 1b UStG regelt darüber hinaus den Erwerb durch eine andere Person, die nicht bereits unter § 1a UStG

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