

Ralf Sikorski

Spezialwissen Umsatzsteuer – Immobilien

Spezialwissen Umsatzsteuer – Immobilien

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.dnb.de> abrufbar.

Weitere Informationen zu diesem Titel finden Sie im Internet unter

<https://ESV.info/978-3-503-21247-7>

Zitiervorschlag:

Sikorski, Spezialwissen Umsatzsteuer – Immobilien

ISBN 978-3-503-21247-7 (gedrucktes Werk)

ISBN 978-3-503-21248-4 (eBook)

Alle Rechte vorbehalten

© Erich Schmidt Verlag GmbH & Co. KG, Berlin 2023

www.ESV.info

Druck: docupoint, Barleben

Vorwort

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

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

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

Die vor über hundert Jahren eingeführte Umsatzsteuer mit einem einfachen Grundprinzip wurde seinerzeit als „Buchhaltersteuer“ mit geringen Anforderungen diffamiert, war aber auch ohne abgeschlossenes Hochschulstudium für einen Praktiker zu handhaben. Diese Einschätzung gehört mittlerweile der Vergangenheit an, denn kaum ein Rechtsgebiet hat in den letzten Jahren derart an Komplexität und Bedeutung gewonnen. Die Umsatzsteuer hat sich zu einem komplizierten Gebilde aus nationalem Umsatzsteuerrecht und EU-Recht entwickelt, überwuchert mit Ausnahmeregelungen und unsystematischen Bestimmungen, flankiert durch eine sehr stark pro-fiskalische Sichtweise der Verwaltung und schwer nachzuvollziehende Entscheidungen des EuGHs, eingebettet in eine befremdliche Begriffswelt von Anwendungsvorrang und richtlinienkonformer Auslegung.

Das vorliegende Werk „Umsatzsteuer Spezialwissen – Immobilien“ will diesen besonderen Themenkomplex aus dem Umsatzsteuerrecht systematisch beleuchten. Denn ein Hausbesitzer, der Wohnungen oder Betriebsgebäude vermietet, mag kein Gewerbetreibender im Sinne des Einkommensteuer- oder Gewerbesteuerrechts sein, er ist aber durch die nachhaltige Erzielung von Einnahmen Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts – mit all seinen Problemfeldern.

Fragen rund um die Immobilie im Umsatzsteuerrecht sind ein Dauerbrenner im Kanzleialltag eines Steuerberaters oder Rechtsanwalts mit entsprechend

großem Beratungsbedarf. Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Immobilien bieten dem Unternehmer viele Gestaltungsmöglichkeiten. Gestaltungen bergen aber nicht nur Chancen, sondern auch Risiken. Sie sollten daher dem Fachmann überlassen und auch von diesem wohl durchdacht sein – auch, weil häufig ganz andere Gestaltungsinteressen und Überlegungen im Vordergrund stehen als umsatzsteuerliche Überlegungen. So spielt die Gestaltung von zivilrechtlichen Verträgen wie beispielsweise die Vermögensnachfolge, die Betriebsübertragung oder die Versorgung von Angehörigen gerade im Bereich von Immobilien eine wesentliche Rolle, ebenso die Nutzung von Spielräumen bei der Schenkungsteuer. Aber auch umsatzsteuerlich ist es wegen der hohen Investitionskosten regelmäßig wirtschaftlich interessant, zu gestalten und beispielsweise auf Steuerbefreiungen zu verzichten, da der Berichtigungsspielraum für die Korrektur des vorgenommenen Vorsteuerabzugs gerade aus Herstellungskosten vom Gesetzgeber aus Praktikabilitätsgründen mit zehn Jahren verglichen mit der tatsächlichen Nutzungsdauer einer Immobilie recht überschaubar gehalten ist und folglich Begehrlichkeiten weckt.

Bei allen Gestaltungen, gleich welche Ursache sie haben, müssen die umsatzsteuerlichen Konsequenzen stets wohl durchdacht werden, da es sich immer um hohe Beträge handelt und der steuerliche Schaden bei fehlerhafter Gestaltung oder Einschätzung mitunter gewaltig sein kann.

Es beginnt bei der Frage, ob der Eigentümer einer Immobilie der Regelbesteuerung unterliegt oder vielleicht Kleinunternehmer ist. Wo liegen die Vorteile, wo die Nachteile, falls der Unternehmer auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung verzichtet? Wer ist eigentlich Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne bei Personenzusammenschlüssen – eine Frage, deren fehlerhafte Beantwortung gerade bei der Gestaltung zwischen Ehegatten großes Risikopotential nach sich zieht. Wie müssen die entsprechenden Eingangsrechnungen gerade bei Personenzusammenschlüssen als Unternehmer adressiert sein, um den Vorsteuerabzug zu ermöglichen?

Ist eine Grundstücksveräußerung eine Geschäftsveräußerung im Ganzen, eine steuerfreie Lieferung oder ein steuerpflichtiger Geschäftsvorfall? Welche Klauseln in einem Grundstücksübertragungsvertrag sind sinnvoll und vor allem wirksam, falls die Finanzverwaltung die umsatzsteuerliche Einschätzung des Unternehmens oder seines steuerlichen Beraters zur Beurteilung des Vorgangs später insbesondere im Rahmen einer Außenprüfung nicht teilt? Welche Klauseln kann man in zivilrechtlichen Verträgen festlegen, um Rechtssicherheit für beide Vertragsparteien herbeizuführen, insbesondere im Hinblick auf mögliche nachträgliche zivilrechtliche Preiserhöhungen oder zur Umgehung von Korrekturbeträgen im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG?

Sind Vermietungsumsätze ganz oder teilweise von der Umsatzsteuer befreit? Kann man ganz oder teilweise auf die Steuerbefreiung verzichten, unter welchen Voraussetzungen? Wie kann ich den Vorsteuerabzug bei Immobilien opti-

mieren? Wann und in welcher Höhe kann die Vorsteuer geltend gemacht werden, sei es aus laufenden Kosten oder aus den Herstellungskosten? Ein häufiger Streitpunkt in der Praxis ist auch die Aufteilung des Vorsteuerabzugs bei der Herstellung von Gebäuden.

Von besonderer Brisanz in der Praxis ist der Übergang der Steuerschuldnerschaft an den Leistungsempfänger, nicht nur bei Bauleistungen. Die Regelung sorgt immer wieder für Irritationen und Nachfragen.

Dieser Band soll insbesondere dem Praktiker helfen, seine grundsätzlich vorhandenen Kenntnisse aufzufrischen, wieder zu ordnen und auf diesen besonderen Themenkomplex zu konzentrieren. Klar strukturiert anhand der gesetzlichen Vorschriften und nach der jeweiligen Beratungssituation und mit zahlreichen Beispielen aus der Praxis versehen ist es Ziel des Werkes, grundsätzlich vorhandene „BASICS“ zu diesem Themenbereich wieder ins Gedächtnis zurückzurufen. Es eignet sich deshalb auch hervorragend für die Wiederholung dieser Themengebiete zur Prüfungsvorbereitung.

Die ergangene Rechtsprechung und der sehr umfangreiche Umsatzsteuer-Anwendungserlass wurden eingearbeitet und Hinweise darauf zur besseren Lesbarkeit des laufenden Textes jeweils als Fußnoten dargestellt.

Bei aller Sorgfalt, die ich bei der Verfassung des Werks verwandt habe, kann aufgrund der Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten keine Gewähr übernommen werden. Und gerade wegen der vielfältigen Gestaltungsmöglichkeiten ist eine konkrete Rechtsberatung im Einzelfall nicht zu ersetzen.

Gestalten Sie ruhig – aber richtig und besonnen. Unser ehemaligen Bundeskanzler Helmut Schmidt hat einmal gesagt: „Wer die Pflicht hat, Steuern zu zahlen, hat auch das Recht, Steuern zu sparen.“ Oder halten Sie es lieber mit dem deutschen Baron Amschel Meyer Rothschild: „Die Unkenntnis der Steuergesetze befreit nicht von der Pflicht zum Zahlenmüssen. Die Kenntnis aber häufig schon.“

Aber erkennen Sie auch die Grenzen von Gestaltungsmöglichkeiten, um Schaden von sich oder Ihren Mandanten abzuhalten. „Nicht umsonst führen die Staaten mit Vorliebe ein Raubtier im Wappen“ (Carl Spitteler, Schweizer Schriftsteller).

Dorsten, im Januar 2023

Ralf Sikorski

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	<u>5</u>
A. Der Immobilienbesitzer als Unternehmer	<u>15</u>
I. Wesen und Bedeutung der Umsatzsteuer	<u>15</u>
1. Finanzwirtschaftliche Betrachtung	<u>15</u>
2. Die Umsatzsteuer als Objektsteuer	<u>15</u>
3. Das System der Umsatzsteuer	<u>16</u>
4. Das Besteuerungsverfahren	<u>18</u>
II. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff	<u>20</u>
1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs	<u>20</u>
2. Unternehmereigenschaft	<u>21</u>
3. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	<u>28</u>
4. Rahmen des Unternehmens	<u>30</u>
III. Besteuerung der Kleinunternehmer	<u>39</u>
1. Überblick	<u>39</u>
2. Voraussetzungen	<u>40</u>
3. Rechtsfolgen	<u>43</u>
4. Option zur Regelbesteuerung	<u>44</u>
B. Der Vorsteuerabzug im Umsatzsteuerrecht	<u>47</u>
I. Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	<u>47</u>
1. Überblick	<u>47</u>
2. Abzug der in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern	<u>49</u>
3. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer	<u>60</u>
4. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung	<u>60</u>
5. Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen	<u>61</u>
II. Einschränkung des Vorsteuerabzugs	<u>61</u>
1. Allgemeines	<u>61</u>
2. Geschenke	<u>61</u>
3. Bewirtungskosten	<u>62</u>
4. Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte	<u>62</u>
5. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer	<u>63</u>
6. Teilunternehmerisch genutzte Gebäude	<u>63</u>
7. Liebhaberei	<u>63</u>
III. Ausschluss vom Vorsteuerabzug	<u>64</u>
1. Ausführung steuerfreier Umsätze	<u>64</u>
2. Zuordnung von Vorsteuerbeträgen	<u>66</u>
IV. Aufteilung von Vorsteuerbeträgen	<u>70</u>
1. Allgemeines	<u>70</u>

2. Aufteilung der Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit Grundstücken	<u>71</u>
V. Zeitpunkt der Zuordnung von Vorsteuerbeträgen oder der Vorsteueraufteilung	<u>76</u>
C. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	<u>79</u>
I. Steuerbare Umsätze	<u>79</u>
II. Steuerbefreiung für Umsätze aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	<u>81</u>
1. Überblick über das System der Steuerbefreiungen	<u>81</u>
2. Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	<u>83</u>
3. Besondere Verträge	<u>91</u>
III. Ausnahmen von der Steuerbefreiung	<u>104</u>
1. Überblick	<u>104</u>
2. Beherbergung von Fremden	<u>104</u>
3. Campingplätze	<u>108</u>
4. Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen	<u>109</u>
5. Betriebsvorrichtungen	<u>111</u>
IV. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Vermietungsumsätzen	<u>112</u>
1. Sinn und Zweck der Regelung	<u>112</u>
2. Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiung	<u>114</u>
3. Prinzip der Einzeloption	<u>117</u>
4. Einschränkung der Optionsmöglichkeiten	<u>119</u>
V. Steuersatz und Bemessungsgrundlage bei steuerpflichtigen Vermietungsumsätzen	<u>129</u>
1. Regelsteuersatz	<u>129</u>
2. Ermäßigter Steuersatz bei Beherbergungsumsätzen	<u>130</u>
3. Bemessungsgrundlage	<u>133</u>
VI. Rechnungserteilung bei Vermietungsumsätzen	<u>134</u>
1. Berechtigung und Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen	<u>134</u>
2. Angaben in der Rechnung	<u>135</u>
3. Rechnungserteilung bei Dauerschuldverhältnissen	<u>135</u>
4. Rechnungsvereinfachung für die Beherbergungsbranche	<u>137</u>
D. Anschaffung und Veräußerung von Grundstücken	<u>139</u>
I. Allgemeines	<u>139</u>
1. Stellung der Veräußerung einer Immobilie im System der Umsatzsteuer	<u>139</u>
2. Der Grundstücksbegriff	<u>140</u>
II. Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung im Ganzen	<u>144</u>
1. Problemstellung	<u>144</u>
2. Begriff und Rechtsfolgen einer Geschäftsveräußerung	<u>145</u>
3. Geschäftsveräußerung bei nur einem Grundstück	<u>151</u>

4. Geschäftsveräußerung bei Zurückhaltung wesentlicher Betriebsgrundlagen	156
5. Einbringungen	161
III. Grundstücksübertragung als steuerfreie oder steuerpflichtige Lieferung	163
1. Grundstücksübertragung als steuerfreie Lieferung	163
2. Verzicht auf die Steuerbefreiung bei Grundstücksübertragungen	164
3. Entnahme von Grundstücken	168
IV. Zivilrechtliche Überlegungen	170
V. Probleme der Rechnungserteilung	171
1. Allgemeines	171
2. Fehlerhafte Annahme einer steuerpflichtigen Lieferung	172
3. Fehlerhafte Annahme einer Geschäftsveräußerung	174
VI. Teilunternehmerisch genutzte Grundstücke	175
E. Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs aufgrund geänderter Verhältnisse	179
I. Überblick	179
1. Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs	179
2. Berichtigungsobjekte i. S. d. § 15a UStG	179
3. Keine Vorsteuerberichtigung ohne grundsätzlichen Vorsteuerabzug	181
II. Änderung der Verhältnisse	182
1. Begriff und Überblick	182
2. Änderung der tatsächlichen Verwendung	184
3. Leerstehende Gebäude	186
4. Wechsel der Besteuerungsform	186
5. Geänderte Rechtsauffassung	188
6. Geschäftsveräußerung	190
7. Veräußerung oder Entnahme	191
III. Durchführung der Vorsteuerkorrektur	194
1. Ursprünglicher Vorsteuerabzug	194
2. Berichtigungszeitraum	195
3. Verfahrensweise bei der Vorsteuerberichtigung	197
4. Die einzelnen Berichtigungsobjekte	203
IV. Vereinfachungsregelungen	210
V. Vorsteuerabzug und Vorsteuerkorrektur bei Gebäuden auf fremden Grund und Boden	213
1. Begriff	213
2. Umsätze an den Besteller	213
3. Weiterlieferung durch den Besteller	214
4. Vorsteuerabzug	215
VI. Sonderfälle	217
VII. Besondere Aufzeichnungspflichten	219

F. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft	<u>221</u>
I. Sinn und Zweck des Reverse-Charge-Verfahrens	<u>221</u>
1. Europäisches Recht	<u>221</u>
2. Umsetzung der europäischen Vorgabe in Deutschland	<u>221</u>
3. Vorsteuerabzug beim Übergang der Steuerschuldnerschaft	<u>222</u>
II. Überblick über die Eingangsleistungen für die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens im Inland	<u>222</u>
1. Aufbau des Gesetzes	<u>222</u>
2. Dienstleistungen eines Unternehmers aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet nach dem Empfängersitzprinzip	<u>223</u>
3. Andere Leistungen	<u>224</u>
4. Gemeinsame Anwendungsregelungen	<u>226</u>
III. Übergang der Steuerschuldnerschaft bei grenzüberschreitenden Leistungen	<u>228</u>
1. Dienstleistungen eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers im Inland	<u>228</u>
2. Andere Dienstleistungen oder Werklieferungen eines ausländischen Unternehmers im Inland	<u>229</u>
3. Ausländischer Unternehmer	<u>230</u>
4. Leistungsempfänger	<u>232</u>
IV. Die weiteren Anwendungsfälle des Übergangs der Steuerschuldnerschaft	<u>233</u>
1. Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände	<u>233</u>
2. Grundstückslieferungen	<u>233</u>
3. Bauleistungen	<u>234</u>
4. Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte	<u>248</u>
5. Übertragung von Treibhausgas-Emissionen	<u>250</u>
6. Lieferungen von Industrieschrott und sonstigen Abfallstoffen	<u>250</u>
7. Reinigen von Gebäuden	<u>251</u>
8. Lieferung von Gold mit einem Feingoldgehalt von mindestens 325 Tausendstel	<u>252</u>
9. Lieferung von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern, Spielekonsolen und integrierten Schaltkreisen	<u>253</u>
10. Lieferung von Edelmetallen, unedlen Metallen und Cermets	<u>254</u>
11. Telekommunikationsdienstleistungen	<u>254</u>
V. Gesetzliche Vereinfachungsregelung	<u>255</u>
VI. Vorrang der Differenzbesteuerung	<u>256</u>
VII. Ausnahmen von der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	<u>257</u>
VIII. Rechtsfolgen für die am Leistungsaustausch beteiligten Vertragsparteien	<u>258</u>
1. Rechtsfolgen für den leistenden Unternehmer	<u>258</u>
2. Rechtsfolgen für den Leistungsempfänger	<u>259</u>

IX. Leistungen inländischer Unternehmer in den übrigen	
Mitgliedstaaten	<u>264</u>
1. Allgemeines	<u>264</u>
2. Zwingender Übergang der Steuerschuldnerschaft	<u>265</u>
3. Optionaler Übergang der Steuerschuldnerschaft	<u>266</u>
4. Mögliche Registrierung im übrigen Gemeinschaftsgebiet	<u>268</u>

A. Der Immobilienbesitzer als Unternehmer

I. Wesen und Bedeutung der Umsatzsteuer

1. Finanzwirtschaftliche Betrachtung

Mit über 30 % des gesamten Steueraufkommens aller Gebietskörperschaften ist die Umsatzsteuer die **größte Einnahmequelle** für die öffentlichen Haushalte. Das Aufkommen der Umsatzsteuer steht dem Bund und den Ländern gemeinsam zu, d.h., die Umsatzsteuer ist hinsichtlich ihrer Ertragshoheit eine sog. Gemeinschaftsteuer (Art. 106 Abs. 3 Satz 1 GG). Die Gesetzgebungshoheit bei der Umsatzsteuer liegt wie bei fast allen Steuerarten beim Bund (Art. 105 Abs. 2 GG). Die Verwaltungskompetenz der Umsatzsteuer liegt dagegen bei den Ländern, denn Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer erfolgen durch die Finanzämter als Landesfinanzbehörden (Art. 84, 108 Abs. 2 und 3 GG). Lediglich die Verwaltung der Einfuhrumsatzsteuer obliegt dem Bund durch die Hauptzollämter und Zollämter (Art. 108 Abs. 1 GG).

Die **Rechtsgrundlagen** der Umsatzsteuer sind das UStG, die UStDV sowie einige Nebengesetze (z. B. NATO-Truppenstatut, Offshore-Steuerabkommen). Sie basieren in erster Linie auf der Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL¹) und der dazu ergangenen Mehrwertsteuer-Verordnung (MwStVO²). Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) sowie von der Finanzverwaltung herausgegebene Einzelerlasse und Verfügungen sind Verwaltungsanweisungen und entfalten keine Rechtskraft, sie binden lediglich die nachgeordneten Dienststellen, nicht aber Unternehmer und Gerichte. Es handelt sich dabei in erster Linie um Gesetzesauslegungen und -interpretationen, die regelmäßig aber durch umfassende Rechtsprechung zusammengetragen wurden.

2. Die Umsatzsteuer als Objektsteuer

Die Umsatzsteuer knüpft an den Letztverbrauch erworbener Güter und in Anspruch genommener Dienstleistungen 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 Wirtschaftskraft des Verbrauchers, die in der Verwendung von Einkommen oder Vermögen zum Erwerb von Gütern oder Dienstleistungen besteht. Gleichwohl kennt auch das Umsatzsteuerrecht insbesondere aus sozialpolitischen Gründen eine Reihe von Steuerbefreiungen oder zumindest eine Reduzierung der steuerlichen Belastung und damit des Preises des Produktes. So werden Umsätze von

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

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

einigen Grundnahrungsmitteln oder Bücher und Zeitungen mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % versteuert (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Anlage 2 zum UStG), steuerfrei sind z. B. Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) und Leistungen im Bereich der Gesundheitsvorsorge (§ 4 Nr. 14 UStG).

3. Das System der Umsatzsteuer

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

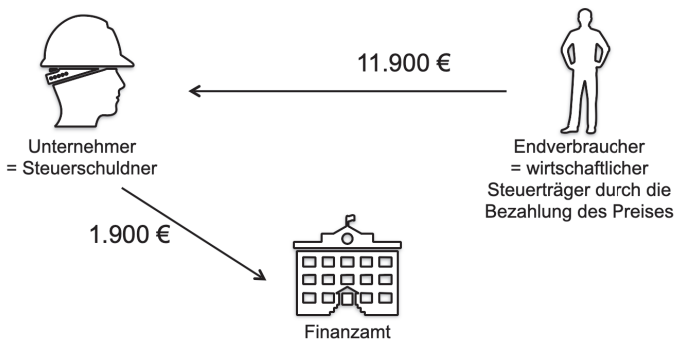


Abb. 1: Steuerschuldner und wirtschaftlicher Steuerträger der Umsatzsteuer

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 dagegen der Verbraucher, also der Abnehmer der Lieferungen und sonstigen Leistungen, denn die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuer gibt der Unternehmer über den Preis an den Endverbraucher weiter. Aus diesem Grund wird die Umsatzsteuer als **indirekte Steuer** bezeichnet. Der Unternehmer entrichtet zwar die Steuer, bleibt aber selbst wirtschaftlich unbelastet, da er die Steuer auf seinen Abnehmer abwälzt.

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

3 EuGH vom 7.11.2013, C-249/12 und C-250/12, DStRE 2014, 816.

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 im Ergebnis nicht. Damit ist eine Steuerekumulation ausgeschlossen und die Zahl der Wirtschaftsstufen, die der Gegenstand auf dem Weg zum Verbraucher durchläuft, umsatzsteuerlich ohne Belang. Auch wenn der Unternehmer die Umsatzsteuer auf seinen vollen Warenwert zu berechnen hat, versteuert er wegen des Vorsteuerabzugs auf den Eingangsumsatz im Ergebnis lediglich den Mehrwert des von ihm erhobenen Kaufpreises.

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

Beispiel:

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

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

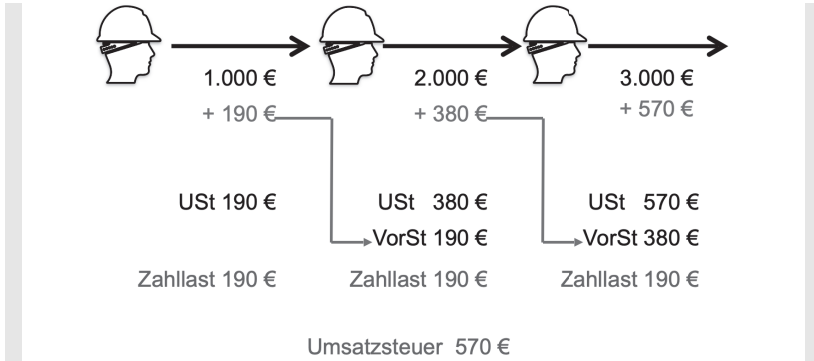


Abb. 2: Wirkungsweise der Allphasensteuer

Quelle: Eigene Darstellung

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

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

4. Das Besteuerungsverfahren

a) Steuererklärung als Steueranmeldung

Die Umsatzsteuer wird im Wege der **Veranlagung** vom Unternehmer erhoben, d. h., nach Ablauf des Besteuerungszeitraums hat der Unternehmer eine Steuererklärung auf elektronischem Weg abzugeben, in der er die Umsatzsteuer selbst zu berechnen hat (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG). Besteuerungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 16 Abs. 1 Satz 2 UStG). In Härtefällen kann auf Antrag durch das Finanzamt auf die elektronische Übermittlung verzichtet werden (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UStG). In seiner Steuererklärung gibt der Unternehmer die Summe der Umsätze und der daraus resultierenden Umsatzsteuer für den Besteuerungszeitraum an, ebenso die Summe der Vorsteuerbeträge. Dabei sind die Umsätze aller Betriebe oder beruflichen Tätigkeiten des Unternehmers zusammenzufassen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG), sodass von jedem Unternehmer für sein gesamtes Unternehmen nur eine Steuererklärung abzugeben ist.

Die Selbstberechnung der Steuer in einer Steuererklärung wird Steueranmeldung genannt und entfaltet die gleichen Rechtsfolgen wie eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid (§ 150 Abs. 1 Satz 3 i. V. m. §§ 167, 168 AO). Ergibt sich ein Zahlungsbetrag für den Unternehmer, so spricht man von einer **Umsatzsteuerzahllast**. Die Steuererklärung steht dann mit Eingang beim Finanzamt einer Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gleich (§ 168 Satz 1 i. V. m. § 164 Abs. 1 AO). Sie kann jederzeit durch das Finanzamt (§ 164 Abs. 2 Satz 1 AO) oder auf Antrag des Steuerpflichtigen geändert werden (§ 164 Abs. 2 Satz 2 AO). Weicht das Finanzamt nicht von der erklärten Steuerfestsetzung ab, entfällt eine Steuerfestsetzung durch Steuerbescheid (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO). Eine Zahllast ist innerhalb eines Monats nach Eingang der Steuererklärung beim Finanzamt zu entrichten (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UStG). Bei einem Überschuss der Vorsteuerbeträge ergibt sich ein **Vergütungsanspruch**, dem die Finanzbehörde zur Wirksamkeit der Steuerfestsetzung (formlos) zustimmen muss (§ 168 Satz 2 AO).

b) Voranmeldungsverfahren

Darüber hinaus besteht die Pflicht zur Entrichtung von Vorauszahlungen (§ 18 Abs. 1 Satz 4 UStG) ebenfalls nach dem Prinzip der Selbstberechnung (§ 18 Abs. 1 Satz 1 UStG). Zu diesem Zweck muss der Unternehmer elektronisch Umsatzsteuer-Voranmeldungen übermitteln. **Voranmeldungszeitraum** ist regelmäßig das Kalendervierteljahr (§ 18 Abs. 2 Satz 1 UStG), es sei denn, die Zahllast lag im letzten Jahr über 7.500 €. Dann ist der Kalendermonat der Voranmeldungszeitraum (§ 18 Abs. 2 Satz 2 UStG).

Auf Antrag kann das Finanzamt ganz auf die Abgabe von Voranmeldungen verzichten, wenn die Zahllast für das vorangegangene Kalenderjahr den Betrag von 1.000 € nicht überstiegen hat (§ 18 Abs. 2 Satz 3 UStG). Die Befreiung von der Abgabepflicht ist von Amts wegen zu berücksichtigen.⁴ Anträgen auf vierteljährliche Abgabe von Voranmeldungen wird daher in der Praxis nur in Ausnahmefällen stattgegeben.

Unternehmer, deren Vorsteuerüberschüsse im vorangegangenen Kalenderjahr mehr als 7.500 € betragen haben, haben ein Wahlrecht, ob sie ihre Umsatzsteuer-Voranmeldungen vierteljährlich oder monatlich abgeben (§ 18 Abs. 2a UStG).

c) Dauerfristverlängerung

Die Fristen für die Abgabe der Voranmeldungen und für die Entrichtung der entsprechenden Vorauszahlung können auf Antrag um **einen Monat verlängert** werden (§ 18 Abs. 6 Satz 1 UStG i. V. m. § 46 UStDV). Bei *monatlichen* Voranmeldungen ist zudem eine **Sondervorauszahlung** zu leisten (§ 18 Abs. 6 Satz 2 UStG i. V. m. § 47 Abs. 1 UStDV).

4 Abschn. 18.2 Abs. 2 Satz 2 UStAE.

Die Sondervorauszahlung beträgt $\frac{1}{11}$ der Vorjahreszahllast und ist anstelle der ersten regulären Voranmeldung des Kalenderjahres einzureichen. Sie ist auf die letzte Vorauszahlung des Besteuerungszeitraums wieder anzurechnen (§ 48 Abs. 4 UStDV). Ein entsprechender Antrag muss nicht jährlich wiederholt, die Sondervorauszahlung jedoch jährlich entrichtet werden. Die Gewährung der Dauerfristverlängerung läuft bis zu einem ausdrücklichen Widerruf weiter.⁵

d) *Übergang der Steuerschuldnerschaft*

Grundsätzlich schuldet die Umsatzsteuer der Unternehmer, der eine steuerpflichtige Leistung erbringt (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). Daneben kennt das Umsatzsteuerrecht das Instrument des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (§ 13b UStG). Um insbesondere eine Registrierung von ausländischen Unternehmern größtenteils zu vermeiden (§ 13b Abs. 1 und 2 Nr. 1 UStG) und zur Sicherung des Steueranspruchs bei bestimmten inländischen Leistungen (§ 13b Abs. 2 Nr. 2–12 UStG) geht die Steuerschuld vom leistenden Unternehmer auf den Leistungsempfänger über, insbesondere wenn der Leistungsempfänger Unternehmer oder eine juristische Person ist (§ 13b Abs. 5 UStG).

Die Umsatzsteuer beim Übergang der Steuerschuldnerschaft entsteht kraft Gesetzes und ist damit nicht frei disponibel, d.h., die beteiligten Unternehmer haben kein Wahlrecht, wie sie untereinander abrechnen. In Höhe der Steuerschuld entsteht zudem kraft Gesetzes regelmäßig ein entsprechender Vorsteueranspruch beim Leistungsempfänger (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Ein Unternehmer ist somit durch den Übergang der Steuerschuldnerschaft nur belastet, wenn die Vorsteuer bei ihm nicht abzugsfähig ist. Die nicht abzugsfähigen Vorsteuerbeträge gehören dann wie andere nicht abzugsfähige Vorsteuerbeträge auch zu den Kosten des Betriebs bzw. zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes.

Die Umsätze, die dem Übergang der Steuerschuldnerschaft unterliegen, hat der Leistungsempfänger in seiner Steuererklärung anzugeben. Der leistende Unternehmer teilt diese Umsätze in seiner Steuererklärung dem Finanzamt lediglich nachrichtlich mit.

II. Der umsatzsteuerliche Unternehmerbegriff

1. Bedeutung des Unternehmerbegriffs

Der Begriff des Unternehmers hat zu einer Bedeutung für die Frage der **Steuerbarkeit** von Ausgangsumsätzen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), da nur Unternehmer derartige Umsätze i.S.d. Umsatzsteuergesetzes ausführen können. Zum anderen ist der Unternehmer **Steuerschuldner** (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG), d.h., er vereinnahmt die in Rechnung gestellten Steuerbeträge im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, auch wenn er im Regelfall nicht wirtschaftlich mit der

⁵ Abschn. 18.4 Abs. 3 UStAE.

Umsatzsteuer belastet wird. Zudem sind nur Unternehmer zum **Vorsteuerabzug** berechtigt (§ 15 Abs. 1 Satz 1 UStG).

2. Unternehmereigenschaft

a) Steuerfähigkeit

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

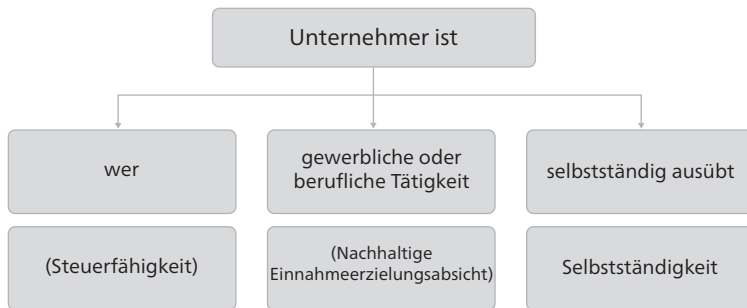


Abb. 3: Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft

Quelle: Eigene Darstellung

Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes kann **jedes Wirtschaftsgebilde** sein, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt.⁶ Daher kommen als Unternehmer jede natürliche oder juristische Person des öffentlichen oder des privaten Rechts in Betracht, aber auch nicht rechtsfähige Personenzusammenschlüsse und Gemeinschaften, denn die Regelung gilt unabhängig davon, ob der Unternehmer nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist oder nicht.

Beispiel:

Siegfried Jung ist selbstständiger Steuerberater und veröffentlicht darüber hinaus gelegentlich umsatzsteuerliche Beiträge in verschiedenen Fachzeitschriften. Seine Ehefrau Siglinde und er sind zu je ½ Eigentümer eines vermieteten Mehrfamilienhauses, das sie in Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) vermieten. Darüber hinaus betreiben sie gemeinsam ebenfalls in Rechtsform einer GbR eine Photovoltaikanlage, die auf dem Dach ihres Einfamilienhauses montiert ist.

6 Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE.

Siegfried Jung ist selbstständiger Unternehmer, da er nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig ist. Zu seinem Unternehmen gehören seine Tätigkeit als Steuerberater sowie seine schriftstellerische Tätigkeit. Unabhängig davon, ob diese Einnahmen Ausfluss seiner Tätigkeit aus seiner Kanzlei sind oder nicht, hat er nur eine zusammengefasste Umsatzsteuer-Jahreserklärung abzugeben.

Siegfried und Siglinde Jung sind als Gesellschaft bürgerlichen Rechts Unternehmer, da sie durch die Vermietung des Grundstücks nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig sind.

Siegfried und Siglinde Jung betreiben darüber hinaus als Gesellschaft bürgerlichen Rechts eine Photovoltaikanlage. Insoweit liegt ebenfalls ein eigenständiges Unternehmen vor.

Auch bei verschiedenen Personengesellschaften mit identischem Personenstand ist grds. jede Vereinigung für sich als selbstständiges Unternehmen anzusehen, wenn der Unternehmer nach außen entsprechend auftritt. Die Ehegatten können jedoch die Objekte auch zu einem einheitlichen Unternehmen zusammenfassen, sie sind in ihrer Gestaltung frei.⁷

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

Die jPöR gelten aber nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie im Zusammenhang mit diesen Tätigkeiten Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Der hoheitliche Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den keine Umsatzsteuer anfällt, aber auch der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.⁸ Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z. B. aufgrund eines Gesetzes, durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrages oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Eine größere **Wettbewerbsverzerrung** besteht, wenn Anbieter konkurrierender Leistungen mehr als nur 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

⁷ Abschn. 2.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

⁸ Abschn. 2.3 Abs. 1a, Abschn. 3.4 Abs. 6, Abschn. 15.2c UStAE; BFH vom 3.8.2017, V R 62/16, DStR 2017, 2661.

Wettbewerbsverzerrungen führen würde, ist die Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen bestimmten (lokalen) Markt im Besonderen bezieht.⁹ Maßgeblich ist die Art der Tätigkeit und nicht das mit der hoheitlichen Tätigkeit verfolgte Ziel.

Beispiel:

Eine Kommune verlangt für das Parken auf gekennzeichneten Flächen im Zentrum der Stadt Gebühren, die Parkzeit ist auf eine Stunde begrenzt. Die Kommune erzielt mit dieser Tätigkeit jährlich voraussichtlich mehr als 22.000 € Jahresumsatz.

Das stundenweise Überlassen von Parkraum erfolgt im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt, nämlich der Regelung des ruhenden Verkehrs.¹⁰ Daher besteht insoweit grds. keine Unternehmereigenschaft der Kommune. Gleiches gilt für die Ausgabe von Bewohnerparkausweisen gegen Gebühr,¹¹ nicht aber für das Betreiben von regulären Parkhäusern auf privatrechtlicher Basis.¹²

Eingetragene Vereine besitzen Unternehmereigenschaft, wenn sie außerhalb ihrer reinen ideellen Sphäre tätig werden.¹³ Soweit ein Verein im Gesamtinteresse aller Mitglieder tätig wird und seine satzungsmäßigen Aufgaben erfüllt, liegt nach deutschem Recht eine unternehmerische Betätigung nicht vor.¹⁴ Erbringt jedoch der Verein nachhaltigt Sonderleistungen an einzelne Mitglieder gegen spezielles Entgelt (z.B. Trainerstunden im Tennisverein), so besitzt er insoweit Unternehmerstatus und handelt im Rahmen seines Unternehmens.¹⁵ Der ideelle Bereich stellt einen nichtwirtschaftlichen Teilbereich dar, für den der Vorsteuerabzug nicht möglich ist.¹⁶ 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 **Personenvereinigungen** Unternehmer, ungeachtet der Frage, ob sie zivilrechtlich nicht rechtsfähig oder teilrechtsfähig sind (z.B. OHG, KG, GbR, Arbeitsgemeinschaften), denn auch in diesen Fällen beteiligen sich nicht die einzelnen Mitglieder der Vereinigung am wirtschaftlichen Verkehr, sondern der Personenzusammenschluss als solcher. Eine Gesellschaft, die nach außen nicht in Erscheinung tritt (Innenge-

⁹ EuGH vom 16. 9. 2008, C-288/07, DStRE 2008, 1455.

¹⁰ Abschn. 2b.1 Abs. 5 UStAE.

¹¹ FinMin Schleswig-Holstein vom 23. 12. 2019, UR 2020, 282.

¹² BMF vom 16. 12. 2016, BStBl I 2016, 1451; BFH vom 1. 12. 2011, V R 1/11, BStBl II 2017, 834.

¹³ Abschn. 2.10 UStAE.

¹⁴ Differenzierter EuGH vom 21. 3. 2002, C-174/00, UR 2002, 320; BFH vom 20. 3. 2014, V R 4/13, DStR 2014, 1539.

¹⁵ BFH vom 2. 3. 2011, XI R 21/09, DStR 2011, 1179.

¹⁶ Abschn. 2.3 Abs. 1a, Abschn. 3.4 Abs. 6, Abschn. 15.2c UStAE.

sellschaft, z.B. Stille Gesellschaft), besitzt dagegen umsatzsteuerlich keine Unternehmereigenschaft.¹⁷

Zum 1. 1. 2023 wurde § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG dahingehend neu formuliert, dass es auf eine anderweitige Rechtsfähigkeit einer Personenvereinigung gleich welcher Art nicht ankommt. Die Änderung im Gesetz wurde erforderlich, da nach h. M. auch Bruchteilsgemeinschaften Unternehmer sein konnten, der BFH diese Rechtsauffassung aber in Zweifel gezogen hat. Durch die Änderung sind nunmehr auch Bruchteilsgemeinschaften wieder Unternehmer.¹⁸

Nach herrschender Meinung sind **Wohnungseigentümergeinschaften** (WEG) Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne, da dieser Rechtsform immerhin eine eigenständige Steuerbefreiungsvorschrift (§ 4 Nr. 13 UStG) gewidmet wurde, was aber allenfalls Indiz, nicht aber klare Regelung für die Unternehmereigenschaft sein kann. Letztlich ist der Streit aber aufgrund der Steuerbefreiungsvorschrift akademischer Natur. Im Rahmen einer typischen WEG, in der regelmäßig auch die Eigentümer wohnen, gibt es keine ernsthaften umsatzsteuerlichen Probleme, da die Leistungen der WEG an ihre Mitglieder entweder nicht steuerbar oder steuerfrei sind und ein Vorsteuerabzug zudem nicht in Betracht kommt. Nach Auffassung der Finanzverwaltung erbringen Wohnungseigentümergeinschaften neben nicht steuerbaren Gemeinschaftsleistungen, die den Gesamtbelangen aller Mitglieder dienen, auch steuerbare Sonderleistungen an einzelne Mitglieder, insbesondere für die Lieferung von Wärme und Wasser, Nutzung von Gemeinschaftsparkplätzen, Schornsteinreinigung, Müllabfuhr und vieles mehr.¹⁹ Die dafür erhobenen Umlagen sind nach Auffassung der Finanzverwaltung das Entgelt für diese Sonderleistungen der WEG an ihre Mitglieder,²⁰ das aber regelmäßig unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 13 UStG fällt.²¹ Wohnungseigentümergeinschaften werden aufgrund dieser Eigenschaft nicht zu Steuerschuldnern als Leistungsempfänger von Telekommunikationsleistungen.²²

Hinweis:

Aufgrund dieser personellen Abgrenzung im Umsatzsteuerrecht sind die Beteiligten einer Gesellschaft oder Gemeinschaft, die Unternehmer ist, selbst regelmäßig nicht Unternehmer. Sie können aber daneben auch Unternehmer sein, wenn

17 Abschn. 2.1 Abs. 5 UStAE.

18 BFH vom 22. 11. 2018, V R 65/17, DStR 2019, 265.

19 Abschn. 4.12.1 Abs. 5 Satz 3 UStAE.

20 Abschn. 4.13.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

21 Es ist umstritten, ob § 4 Nr. 13 UStG eine Rechtsgrundlage im Europäischen Gemeinschaftsrecht hat. Mit Urteil vom 17. 12. 2020, C-449/19, HFR 2021, 225 hat der EuGH zumindest für die Lieferung von Energie entschieden, dass eine Steuerbefreiung nicht möglich und die deutsche Regelung daher zumindest insoweit teilweise unionsrechtswidrig ist. Unmittelbarer Handlungsbedarf besteht bis zu einer Änderung des § 4 Nr. 13 UStG nicht.

22 Abschn. 13b.7b Abs. 7 UStAE.

sie selbstständig und nachhaltig gegenüber der Gesellschaft tätig werden, z. B. allein durch die Vermietung eines Gegenstandes an die Gesellschaft²³ oder die Führung der Geschäfte der Gesellschaft gegen Entgelt.²⁴

b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit i. S. d. UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebs im Ertragsteuerrecht hinaus, denn gewerblich oder beruflich ist **jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen**.²⁵ Dies ist jedes aktive oder passive Verhalten gegenüber einem Dritten, sofern es auf ein wirtschaftliches Ziel gerichtet ist. Lediglich privates Sparen und das bloße Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften stellen noch keine nachhaltige gewerbliche oder berufliche Tätigkeit dar.

Eine Tätigkeit wird **nachhaltig** ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist. Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall.²⁶ Im Ergebnis erfordert der Begriff der Nachhaltigkeit eine erkennbare wirtschaftliche Betätigung²⁷ und eine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr.²⁸ Dabei ist auch die Schaffung eines **Dauerleistungszustandes** (z. B. Mietvertrag über mehrere Jahre) eine nachhaltige Tätigkeit, auch wenn in derartigen Fällen zivilrechtlich nur eine Rechtshandlung vorliegt, aus der jedoch wirtschaftlich betrachtet fortgesetzte Duldungsleistungen hervorgehen. Wer einmalig einen **Nießbrauch** an seinem Grundstück bestellt, erbringt eine nachhaltige Duldungsleistung.²⁹ Auch eine einmalige Betätigung kann nachhaltig sein, sofern sie typisch gewerblich ist (z. B. einmalige Bauarbeiten durch Arbeitsgemeinschaften).

Steht das Merkmal der Unternehmereigenschaft aufgrund nachhaltiger Ausführung der laufenden Umsätze ohnehin fest, kann das Merkmal der Nachhaltigkeit für sonstige einzelne Umsätze vernachlässigt werden. Zu diesen Hilfgeschäften gehört jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt.³⁰

Die Tätigkeit muss auf die **Erzielung von Einnahmen** gerichtet sein. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 2 Abs. 1 Satz 3 UStG). Selbst wenn die Tätigkeit Verluste verursacht, kann eine unternehmerische Tätigkeit vorliegen, da die Umsatzsteuer als Verkehrsteuer nicht auf den Erfolg abstellt, sondern auf den Umsatz, d. h. die Einnahmen des Unternehmers.³¹ Eine Einnahme kann in jedem entgeltlichen Vorteil gesehen werden, den der Leistende

23 Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 1 UStAE.

24 BFH vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl II 2003, 36 zu Personengesellschaften und BFH vom 10. 3. 2005, V R 29/03, DStR 2005, 919 zu Kapitalgesellschaften.

25 Abschn. 2.3 Abs. 1 UStAE.

26 Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE.

27 BFH vom 27. 1. 2011, V R 21/09, DStRE 2011, 769.

28 Abschn. 2.3 Abs. 6 UStAE; BFH vom 26. 4. 2012, BStBl II 2012, 634.

29 Abschn. 2.3 Abs. 6 Satz 1 UStAE.

30 Abschn. 2.7 Abs. 2 UStAE; BFH vom 20. 9. 1990, HFR 1991, 230; BFH vom 25. 4. 2013, XI B 123/12, BFH/NV 2013, 1273; EuGH vom 13. 6. 2013, C-62/12, DStR 2013, 1328.

31 Vgl. auch BMF vom 14. 7. 2000, DStR 2000, 1264 zum Begriff „Liebhaberei“.

als Gegenleistung erwartet. Auch die Höhe des Entgelts ist darüber hinaus für die Frage der Einnahmeerzielungsabsicht unbeachtlich. Daher ist auch der Betreiber einer Photovoltaikanlage Unternehmer, auch wenn er nur geringfügig Strom ins öffentliche Netz einspeist, weil er den erzeugten Strom überwiegend selbst verbraucht. Den ertragsteuerlichen Begriff der Liebhaberei gibt es im Umsatzsteuerrecht nicht. Derartige Unternehmer sind aber regelmäßig Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG.

c) *Selbstständigkeit*

Selbstständig handelt, wer nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung handelt.³² Ob Selbstständigkeit vorliegt, richtet sich regelmäßig nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. Dabei sind die verschiedenen Indizien, die für oder gegen eine selbstständige Tätigkeit sprechen, gegeneinander abzuwägen, wobei das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend ist. Die Frage der Selbstständigkeit ist bei jeder Tätigkeit für sich zu überprüfen, denn natürliche Personen können zum Teil selbstständig, zum Teil unselbstständig sein.³³

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.³⁴ Organträger kann dabei jeder Unternehmer sein (Einzelperson, Personenzusammenschluss, juristische Person), Organ einer Organschaft sind regelmäßig nur juristische Personen des privaten Rechts. **Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen**, die als Unternehmer auftreten, sind stets selbstständig,³⁵ 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.³⁶ Folge der umsatzsteuerlichen Organschaft ist, dass das Organ mangels Selbstständigkeit nicht Unternehmer ist und die Umsätze des Organs mit Dritten als Umsätze des Organträgers erfasst werden (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG). Im Falle einer Organschaft ist also allein der Organträger Unternehmer, es ist für den gesamten Organkreis nur eine Umsatzsteuererklärung abzugeben. Leistungen innerhalb des Organkreises sind umsatzsteuerlich als sog. Innenumsätze ohne Bedeutung, da es an einem Leistungsaustausch zwischen zwei – umsatzsteuerlich selbstständigen – Personen mangelt. Abrechnungen über Umsätze im Organkreis zwischen den betei-

32 Abschn. 2.2 Abs. 1 UStAE.

33 Abschn. 2.2 Abs. 4 UStAE.

34 Abschn. 2.8 Abs. 1 UStAE.

35 Abschn. 2.2 Abs. 5 und 7 UStAE.

36 BFH vom 2. 12. 2015, V R 25/13, BStBl II 2017, 547; Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 5 i. V. m. Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE.

ligten Unternehmen sind keine Rechnungen i. S. d. § 14 UStG.³⁷ Die Wirkungen der Organschaft sind auf die Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG), d. h., dass nur die juristischen Personen mit Sitz im **Inland** in den Organkreis einbezogen werden. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, so gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG).³⁸

Hinweis:

Die deutsche Rechtsauffassung, die den Organträger als Steuerschuldner i. S. d. § 2 UStG bestimmt, ist nach der Rechtsprechung des EuGH nicht zu beanstanden. Die Schaffung einer eigenständigen „Mehrwertsteuergruppe“ für den gesamten Organkreis, wie von der Generalanwältin noch gefordert, ist danach nicht erforderlich.³⁹

Beispiel:

A und B sind Gesellschafter der A-B OHG, an der sie zu je $\frac{1}{2}$ beteiligt sind. Sie gründen zum 1.7.03 die A-B-GmbH, an der sie ebenfalls zu je 50 % beteiligt sind. Beide sind als Geschäftsführer eingetragen. Die OHG, die bislang Computerhardware und -software herstellte und vertrieb, vermietet ab 1.7.03 sämtliche Anlagegüter einschließlich des Betriebsgrundstücks an die GmbH, die damit den bisherigen Betrieb fortführt. Die OHG berechnet der GmbH ein monatliches Nutzungsentgelt von 20.000 € zzgl. Umsatzsteuer.

Es handelt sich um einen Fall der Betriebsaufspaltung, bei der das Besitzunternehmen (OHG) dem Betriebsunternehmen (GmbH) sämtliche notwendige Anlagegüter verpachtet hat. Insoweit liegt eine wirtschaftliche Eingliederung der GmbH in das Gesamtunternehmen vor. Da die GmbH auch finanziell (Anteilmehrheit A und B) und organisatorisch (Personalunion der Geschäftsführer) in den Gesamtbetrieb eingegliedert ist, liegt umsatzsteuerlich eine Organschaft vor. Die GmbH ist in diesem Falle nicht selbstständiger Unternehmer (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG), sämtliche Umsätze werden der OHG als Organträger zugerechnet. Die von der OHG ausgestellte Rechnung betrifft somit einen sog. Innenumsatz, nicht eine steuerbare Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Gleichwohl schuldet sie die in der Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer nicht nach § 14c Abs. 1 UStG, da dieses Abrechnungspapier keine Außenwirkung hat.⁴⁰ 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 die OHG als Organträger Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne ist.

37 Abschn. 14.1. Abs. 4, Abschn. 14c.2 Abs. 2a UStAE.

38 Abschn. 2.9 UStAE.

39 EuGH vom 1.12.2022, C-141/20, UR 2023, 25 und C-269/20, UR 2023, 36.

40 Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE.