

Höink · Huschens

Einführung in die Umsatzsteuer

Basiswissen für die Praxis

2. aktualisierte Auflage



E-Book

≡ Reguvis

Einführung in die Umsatzsteuer

Einführung in die Umsatzsteuer

Basiswissen für die Praxis

von

Dr. Carsten Höink,

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt

und

Ferdinand Huschens,

Dipl.-Finanzwirt, Bundesfinanzverwaltung

2. aktualisierte Auflage

 Reguvis

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.

Reguvis Fachmedien GmbH
Amsterdamer Str. 192
50735 Köln
www.reguvis.de

Beratung und Bestellung:
wirtschaft@reguvis.de

ISBN (Print): 978-3-8462-1278-3
ISBN (E-Book): 978-3-8462-1279-0

© 2022 Reguvis Fachmedien GmbH

Alle Rechte vorbehalten. Das Werk einschließlich seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der Grenzen des Urheberrechtsgesetzes bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Dies gilt auch für die fotomechanische Vervielfältigung (Fotokopie/Mikrokopie) und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen. Hinsichtlich der in diesem Werk ggf. enthaltenen Texte von Normen weisen wir darauf hin, dass rechtsverbindlich allein die amtlich verkündeten Texte sind.

Herstellung: Günter Fabritius
Satz: Cicero Computer GmbH, Bonn
Druck und buchbinderische Verarbeitung: Digital Print Group O. Schimek GmbH,
Nürnberg

Printed in Germany

Vorwort

„Die Mehrwertsteuer wurde ursprünglich als einfache Steuer auf die Lieferung von Gegenständen und Dienstleistungen konzipiert und eingeführt. Man darf aber wohl sagen, dass das Mehrwertsteuersystem und einige seiner Regelungen recht kompliziert geworden sind.“ (Zitat England & Wales – Lord Justice Sedley in der Sache Royal & Sun Alliance Insurance Group plc/Customs and Excise Commissioners [2001] STC 1476 (CA), 54)

Inzwischen erscheint die Umsatzsteuer nicht nur steuerlichen Laien, sondern auch Fachleuten im Allgemeinen als eher schwierig zu durchdringen und anzuwenden. Die Umsatzsteuer mit ihren unionsrechtlichen Vorgaben, nicht zuletzt auch durch zahlreiche Entscheidungen des EuGH und den darauf basierenden nationalen Grundlagen, birgt eine häufig unterschätzte Komplexität. Die Steuer führt auch deshalb nicht selten zu finanziellen Risiken für den Unternehmer, der bei der Erhebung der Umsatzsteuer gewissermaßen als Erfüllungshilfe für den Fiskus tätig wird und anstelle des von ihr wirtschaftlich Belasteten die Steuer abführt.

Die Umsatzsteuer fordert alle Unternehmen täglich aufs Neue heraus. Jedes Unternehmen sieht sich in vielfältiger Weise mit umsatzsteuerrechtlich relevanten Abläufen konfrontiert. „Darf ich die Rechnung ohne Umsatzsteuer ausstellen? Welcher Steuersatz für welche Leistung ist zutreffend? Kann ich aus einer Eingangsleistung den Vorsteuerabzug geltend machen? Erfüllt die Eingangsrechnung alle Kriterien für den Vorsteuerabzug?“ Dies sind in der Praxis häufig gestellte Fragen. Erschwert wird die korrekte Abwicklung der Umsatzsteuer gegenüber den Geschäftspartnern und gegenüber dem Fiskus durch immer wieder neue Rechtsvorgaben, die aus Brüssel kommend durch den Gesetzgeber in nationales Recht transformiert werden müssen. Außerdem ist in den letzten Jahren eine ganze Reihe von EU-Durchführungsverordnungen ergangen, die keiner Umsetzung durch den nationalen Gesetzgeber bedürfen, sondern in den einzelnen EU-Mitgliedstaaten und damit auch in Deutschland unmittelbar anwendbares Recht sind.

Kaum eine Steuerart hat in den vergangenen Jahren derartig viele Änderungen sowohl aufgrund neuer Gesetzgebung als auch durch die Rechtsprechung des EuGH und BFH erhalten wie die Umsatzsteuer. So haben z.B. die Reformen bezüglich der sog. Quick Fixes (Konsignationslager, Reihengeschäfte, innergemeinschaftliche Lieferungen und Belegnachweise (Gelangensvermutung)) zum 1.1.2020 sowie die Neuausrichtung der Besteuerung des sog. E-Commerce mit Fernverkäufen und die zwingende Einbindung von Online-Marketplaces in die Lieferkette in einigen Konstellationen zum 1.7.2021 zu den bedeutendsten Änderungen im Umsatzsteuerrecht seit Jahren geführt. Nicht zuletzt ist die Umsatzsteuer im grenzüberschreitenden Bereich vielfach mit weiteren Meldepflichten (Zusammenfassende Meldung, Intrastat-Deklarationen) und der Schnittstelle zum Zollrecht eine Herausforderung für die Steuerpraxis. Aber auch nationale Umsetzungen, beispielsweise bei Steuerbefreiungen bei Heilberufen oder der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft, sind stetig in der Fortentwicklung.

Zudem ist die Umsatzsteuer in den letzten Jahren immer stärker in den Fokus der Betriebsprüfungen gerückt. Sie ist als seit Jahren aufkommenstärkste Steuer eine tragende Säule

Vorwort

des Staatshaushaltes und bereits deshalb wird ihr eine besondere Aufmerksamkeit geschenkt.

Die Umsatzsteuer ist aufgrund der ihr eigenen Systematik aber auch missbrauchsanfällig. Die Berichte der Rechnungshöfe über Umsatzsteuer-Karussellbetrug oder anderweitige Missbräuche im Bereich des Umsatzsteuerrechts lassen auch die Finanz- und Steuerfahndungsbehörden die jeweilige umsatzsteuerrechtliche Abwicklung sowie die Nachweisdokumentation intensiver betrachten. Schließlich ist in den letzten Jahren auch eine Reihe von EuGH-Entscheidungen zur Versagung des Vorsteuerabzugs bzw. einer Steuerbefreiung in Fällen von Missbrauch oder Steuerbetrug ergangen. Der Unternehmer soll z.B. keinen Vorsteuerabzug geltend machen können, wenn er Waren erworben hat, die Gegenstand einer auf einer vorhergehenden Umsatzstufe der Lieferkette begangenen Umsatzsteuerhinterziehung waren, und er davon wusste oder hätte wissen müssen, obwohl er an dieser Steuerhinterziehung nicht aktiv beteiligt war. Damit erlangt die Umsatzsteuer auch eine subjektive Dimension des „wusste oder hätte wissen müssen“, deren Reichweite und nationale Regelung in § 25f UStG derzeit die Finanzgerichte und den EuGH beschäftigen.

Als Begleitunterlage für ein Seminar entstanden, soll das vorliegende Buch in erster Linie dem steuerlichen Laien, dem Rechtsanwender in der Praxis und auch Studierenden den Einstieg in das Umsatzsteuerrecht erleichtern. Das Buch versucht, einen umfassenden Überblick über das Umsatzsteuerrecht und die Grundlagen zu verschaffen, um sich vertiefter mit der Rechtsmaterie befassen zu können, ohne dabei einen Anspruch auf Vollständigkeit zu erheben.

Mit der nun zweiten Auflage dieser Einführung in die Umsatzsteuer wird dem stetigen Wandel in Gesetzgebung und Rechtsprechung Rechnung getragen. Die Reformen der Jahre 2020 und 2021 sowie die aktuelle Rechtsprechung wurden eingearbeitet und zugleich ein Ausblick auf anstehende Neuerungen gegeben. Die Umsatzsteuer bleibt im Wandel und steigt weiterhin in ihrer Bedeutung für die Unternehmen.

Als Handbuch „Einführung in die Umsatzsteuer“ soll das vorliegende Buch Ihnen einen praxisnahen Einstieg in die Materie bieten und zugleich Anleitung und Nachschlagewerk sein.

Für Hinweise oder Ergänzungsvorschläge bedanken wir uns bereits jetzt sehr herzlich und wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Carsten Höink/Ferdinand Huschens

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Inhaltsverzeichnis	9
Abkürzungsverzeichnis	21
1. Einleitung/Geschichte der Umsatzsteuer	25
2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)	29
3. Steuertatbestände (steuerbare Umsätze)	63
4. Ab 1.7.2021 geltende Fernverkaufsregelungen und damit zusammenhängende Vorschriften, E-Commerce	151
5. Haftung von Betreibern elektronischer Marktplätze für nicht entrichtete USt	173
6. Unentgeltliche Wertabgaben	181
7. Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG)	193
8. Sonderfälle	203
9. Steuerbefreiungen	205
10. Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	235
11. Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG)	255
12. Bemessungsgrundlage	259
13. Steuersatz	269
14. Entstehen der Steuer (§ 13 UStG)	281
15. Steuerschuldner (§§ 13a, 13b UStG)	287
16. Vorsteuerabzug/Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)	299
17. Rechnungen und Rechnungsberichtigungen	349
18. Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG)	367
19. Aufzeichnungspflichten	391
20. Besteuerungszeitraum und Berechnung der Steuer	395
21. Besteuerung der Kleinunternehmer	415
Literatur	423
Stichwortverzeichnis	427

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Abkürzungsverzeichnis	21
1. Einleitung/Geschichte der Umsatzsteuer	25
2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)	29
2.1 Vorbemerkung	29
2.2 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG)	31
2.3 Selbstständigkeit (natürliche Personen)	36
2.4 Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)	38
2.4.1 Finanzielle Eingliederung	43
2.4.2 Wirtschaftliche Eingliederung	44
2.4.3 Organisatorische Eingliederung	46
2.4.3.1 Grundsätzliche Merkmale der organisatorischen Eingliederung	46
2.4.3.2 Definition anhand eines Stufenverhältnisses	47
2.4.3.3 Erste Stufe: Vollständige personelle Verflechtung	47
2.4.3.4 Zweite Stufe: Partielle personelle Verflechtung	48
2.4.3.5 Dritte Stufe: Keine personelle Verflechtung	49
2.4.3.6 Entfallen der organisatorischen Eingliederung	50
2.4.4 Folgen der Organschaft	50
2.5 Juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG)	52
2.6 Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	57
2.7 Unternehmen	59
2.8 Kleinunternehmer (§ 19 UStG)	60
2.9 Opake Unternehmer (§ 1a Abs. 3 UStG)	61
3. Steuertatbestände (steuerbare Umsätze)	63
3.1 Die Grundtatbestände	63
3.2 Der Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG)	63
3.2.1 Begriff der Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne	63
3.2.2 Leistung gegen Entgelt (Leistungsaustausch)	68
3.2.2.1 Tausch und tauschähnliche Vorgänge	71
3.2.2.2 Echter Schadensersatz/unechter Schadensersatz	73
3.2.2.3 Echte Zuschüsse/unechte Zuschüsse	74
3.2.2.4 Sponsoring	75
3.2.2.5 Rückgängigmachung und Rücklieferung	75
3.3 Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG)	76

Inhaltsverzeichnis

3.4	Innergemeinschaftliches Verbringen (§ 3 Abs. 1a UStG)	79
3.5	Sonstige Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG)	83
3.5.1	Allgemeines	83
3.5.2	Abgrenzungsbeispiel Leasing	86
3.6	Werklieferung/Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG)	88
3.7	Einheitlichkeit der Leistung	92
3.8	Lieferung oder sonstige Leistung im Inland	97
3.9	Ort der Lieferung	99
3.9.1	Ort der Lieferung mit Warenbewegung	99
3.9.2	Ort der Lieferung ohne Warenbewegung	101
3.10	Reihengeschäfte	102
3.10.1	Zuordnung der Warenbewegung	104
3.10.1.1	Zuordnung bei Einfuhr- und Ausfuhrreihengeschäften	107
3.10.1.2	Frühere Rechtsprechung	108
3.10.1.3	Lieferortsbestimmung bei bewegter und ruhender Lieferung	109
3.10.2	Sonderfall des Reihengeschäfts: Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft (§ 25b UStG)	112
3.10.2.1	Ziel des § 25b UStG	113
3.10.2.2	Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25b Abs. 1 UStG	114
3.10.2.3	Umsätze beim innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft	114
3.10.2.4	Voraussetzungen der Vereinfachungsregelung, § 25b Abs. 2 ff. UStG	114
3.10.2.5	Inhalt der Vereinfachungsregelung, § 25b Abs. 2 UStG	115
3.11	Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG	117
3.12	Die Versandhandelsregelung des § 3c UStG	119
3.13	Ort der sonstigen Leistung	120
3.13.1	Vorbemerkung	120
3.13.2	Leistungen an Nichtunternehmer (B2C)	121
3.13.3	Leistungen an Unternehmer (B2B)	121
3.13.4	Ausnahmen von der Grundregel B2B und B2C	124
3.13.5	Katalogdienstleistungen	124
3.13.6	Zu den Regeln des § 3a UStG	125
3.13.7	Leistungsort für auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen (Neuregelung ab 1.1.2015)	126
3.13.8	Elektronische Dienstleistungskommissionsregelung in § 3 Abs. 11a UStG	129
3.14	Ausnutzung/Verbrauch im Drittland nach § 3a Abs. 8 UStG	130
3.15	Ort der Beförderungsleistungen (§ 3b UStG)	130
3.16	Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 3d UStG)	131
3.17	Ort der Lieferungen und Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn (§ 3e UStG)	132

3.18	Ort der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3f UStG)	132
3.19	Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte (§ 3g UStG)	132
3.20	Im Rahmen des Unternehmens	133
3.21	Einfuhr (Einfuhrumsatzsteuer)	135
3.22	Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a UStG)	139
3.22.1	Allgemeines	139
3.22.2	Der innergemeinschaftliche Warenbezug	140
3.22.3	Anforderungen an den Erwerber	141
3.22.4	Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs	143
3.22.5	Das innergemeinschaftliche Verbringen	145
3.22.6	Deklaration, Rechnung und Kontrollsystem bei innergemeinschaftlichen Erwerben	148
4.	Ab 1.7.2021 geltende Fernverkaufsregelungen und damit zusammenhängende Vorschriften, E-Commerce	151
4.1	Allgemeines	151
4.2	Fernverkaufsregelungen (ab 1.7.2021)	152
4.2.1	Allgemeines	152
4.2.2	Innergemeinschaftlicher Fernverkauf	153
4.2.3	Fernverkauf aus dem Drittlandsgebiet in einen anderen EU-Mitgliedstaat als den Einfuhrstaat	155
4.2.4	Fernverkauf aus dem Drittlandsgebiet in den Einfuhrstaat	156
4.2.5	Ausschluss der Fernverkaufsregelungen für bestimmte Umsätze	158
4.2.6	Sonderregelung der Einfuhrbesteuerung von Sendungen im Sachwert bis EUR 150	158
4.3	Lieferungen über einen Online-Marktplatz – Reihengeschäftsfiktion	160
4.4	Regelungen zum One-Stop-Shop (OSS)	163
4.4.1	Allgemeines	163
4.4.2	OSS nach § 18i UStG	164
4.4.3	OSS nach § 18j UStG	165
4.4.4	IOSS nach § 18k UStG	168
5.	Haftung von Betreibern elektronischer Marktplätze für nicht entrichtete USt	173
5.1	Allgemeines	173
5.2	Bestätigungsverfahren	175
5.3	Voraussetzungen für die Haftung	175
5.4	Haftungsausschluss	177
5.5	Aufzeichnungspflichten für Betreiber elektronischer Schnittstellen i.S.v. § 25e Abs. 1 UStG	179

6.	Unentgeltliche Wertabgaben	181
6.1	Allgemeines	181
6.2	Die den Lieferungen gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben	183
6.2.1	Allgemeines	183
6.2.2	Die Tatbestände des § 3 Abs. 1b UStG: Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen	183
6.3	Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes an das Personal	185
6.3.1	Jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands	186
6.3.2	Unionsrechtskonforme Einschränkung	187
6.4	Leistungsortsbestimmung bei unentgeltlichen Wertabgaben	189
6.5	Die den sonstigen Leistungen gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben	190
6.6	Die Tatbestände des § 3 Abs. 9a UStG	190
7.	Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG)	193
7.1	Vorbemerkung	193
7.2	Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1a UStG	194
7.3	Vorsteuerabzug und Rechtsnachfolge	200
8.	Sonderfälle	203
8.1	Sachspenden	203
8.2	Sachspenden in der Corona-Pandemie	203
9.	Steuerbefreiungen	205
9.1	Allgemeines	205
9.2	Steuerbefreiungen und Vorsteuerabzug	207
9.3	Ausfuhrlieferungen	207
9.4	Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr	213
9.5	Inneregemeinschaftliche Lieferungen	215
9.5.1	Belegnachweispflichten bei inneregemeinschaftlichen Lieferungen	220
9.5.2	Das inneregemeinschaftliche Verbringen	223
9.5.3	Zusammenfassende Meldung bei inneregemeinschaftlichen Lieferungen	224
9.5.4	Erklärungspflichten im Besteuerungsverfahren bei inneregemeinschaftlichen Lieferungen	225
9.6	Konsignationslagerregelung	225
9.6.1	Grundsatz	226
9.6.2	Begriffsbestimmungen	226
9.6.3	Rechtsfolgen	227
9.6.4	Maximale Lagerfrist	228
9.6.5	Ausschluss der Annahme eines inneregemeinschaftlichen Verbringens	228

9.6.6	Eintritt eines anderen Erwerbers	229
9.6.7	Annahme eines innergemeinschaftlichen Verbringens	229
9.6.8	Warenregister	230
9.6.9	Angabe der UStIdNr. des Abnehmers in der ZM	231
9.6.10	Verwaltungsseitige Auslegung der Konsignationslagerregelung	234
10.	Steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug	235
10.1	Finanzumsätze (§ 4 Nr. 8 UStG)	235
10.2	Gewährung und Vermittlung von Krediten	235
10.3	Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln	236
10.4	Umsätze im Geschäft mit Forderungen, Schecks und anderen Handelspapieren sowie die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Einziehung von Forderungen	236
10.5	Umsätze und die Vermittlung der Umsätze im Einlagengeschäft, im Kontokorrentverkehr, im Zahlungs- und Überweisungsverkehr und das Inkasso von Handelspapieren	236
10.6	Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren und die Vermittlung dieser Umsätze, ausgenommen die Verwahrung und die Verwaltung von Wertpapieren	237
10.7	Umsätze und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften und anderen Vereinigungen	237
10.8	Übernahme von Verbindlichkeiten, von Bürgschaften und anderen Sicherheiten sowie die Vermittlung dieser Umsätze	237
10.9	Verwaltung von Investmentvermögen (OGAW) und die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen i.S.d. Versicherungsaufsichtsgesetzes	238
10.10	Umsätze der im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen zum aufgedruckten Wert ...	238
10.11	Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG)	238
10.12	Rennwett- und Lotterieursätze (§ 4 Nr. 9 Buchst. b UStG)	239
10.13	Leistungen im Zusammenhang mit Versicherungen (§ 4 Nr. 10 und 11 UStG)	239
10.14	Postuniversaldienstleistungen (§ 4 Nr. 11b UStG)	241
10.15	Überlassung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 UStG)	241
10.16	Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften (§ 4 Nr. 13 UStG)	242
10.17	Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin und Krankenhausbehandlungen (§ 4 Nr. 14 UStG)	243
10.18	Umsätze von Sozialversicherungsträgern (§ 4 Nr. 15 UStG)	244
10.19	Medizinische Dienste (§ 4 Nr. 15a UStG)	244
10.20	Eingliederungsleistungen im Bereich der Arbeitsförderung (§ 4 Nr. 15b UStG)	244
10.21	Leistungen zur Teilhabe am Arbeitsleben (§ 4 Nr. 15c UStG)	245
10.22	Betreuungs- und Pflegeleistungen für hilfsbedürftige Personen (§ 4 Nr. 16 UStG)	245

Inhaltsverzeichnis

10.23 Lieferungen von Organen, Blut und Frauenmilch, Krankenbeförderung (§ 4 Nr. 17 UStG)	245
10.24 Sozialfürsorge (§ 4 Nr. 18 UStG)	246
10.25 Leistungen zwischen Gliederungen einer politischen Partei (§ 4 Nr. 18a UStG)	246
10.26 Blinde und Blindenwerkstätten (§ 4 Nr. 19 UStG)	247
10.27 Kulturelle Einrichtungen (§ 4 Nr. 20 UStG)	247
10.28 Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG)	247
10.29 Vorträge, Kurse wissenschaftlicher Art, sportliche und kulturelle Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 UStG)	248
10.30 Beherbergung, Beköstigung von Jugendlichen für Bildungszwecke (§ 4 Nr. 23 UStG)	248
10.31 Leistungen des Deutschen Jugendherbergswerkes (§ 4 Nr. 24 UStG)	249
10.32 Leistungen im Rahmen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)	249
10.33 Ehrenamtliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 26 UStG)	250
10.34 Personalgestellung durch religiöse und weltanschauliche Einrichtungen (§ 4 Nr. 27 UStG)	250
10.35 Hilfsumsätze (§ 4 Nr. 28 UStG)	251
10.36 Kostenteilungsgemeinschaften (§ 4 Nr. 29 UStG)	251
10.37 Steuervergütung (§ 4a UStG)	252
10.38 Weitere Steuerbefreiungen und Vergütungen	253
11. Option zur Steuerpflicht (§ 9 UStG)	255
11.1 Voraussetzungen der Option	255
11.2 Einzeloption	256
11.3 Rückgängigmachung der Option	256
12. Bemessungsgrundlage	259
12.1 Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG	259
12.2 Entgelt nach § 10 Abs. 2 UStG	261
12.3 Ersatzwerte (§ 10 Abs. 4 UStG)	262
12.3.1 1%-Regelung bei Fahrzeugen, die zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden	263
12.3.2 Schätzung des unternehmensfremden (privaten) Nutzungsanteils	264
12.3.3 Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	264
12.4 Überlassung von Fahrzeugen an das Personal	264
12.5 Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)	268
13. Steuersatz	269
13.1 Begünstigte Gegenstände	269
13.2 Vermietung begünstigter Gegenstände	270

13.3	Viehaufzucht	270
13.4	Förderung der Tierzucht	270
13.5	Zahntechnische Leistungen	271
13.6	Kulturelle Leistungen	271
13.7	Filmvorführungen	271
13.8	Urheberrechte	272
13.9	Zirkus/Schausteller	272
13.10	Gemeinnützige Körperschaften	273
13.11	Heilbäder	274
13.12	Personenbeförderungen	274
13.13	Kurzfristige Beherbergung	275
13.14	Einfuhren von Kunstgegenständen/Sammlungsstücken	276
13.15	Lieferungen von Kunstgegenständen	276
13.16	E-Books und E-Zeitschriften	277
13.17	Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen	277
13.18	Einheitlichkeit der Leistung	278
13.19	Abgabe von Speisen und Getränken	279
14.	Entstehen der Steuer (§ 13 UStG)	281
15.	Steuerschuldner (§§ 13a, 13b UStG)	287
15.1	Steuerschuldnerschaft nach § 13a UStG	287
15.1.1	Lieferungen/sonstige Leistungen	287
15.1.2	Inneregemeinschaftlicher Erwerb	287
15.1.3	Unrichtige Angaben des Abnehmers einer innergemeinschaftlichen Lieferung	288
15.1.4	Unberechtigter Steuerausweis	288
15.1.5	Inneregemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	289
15.1.6	Auslagerung aus einem Umsatzsteuerlager	290
15.2	Steuerschuldnerschaft nach § 13b UStG	291
15.2.1	Zweck der Verlagerung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger	291
15.2.2	Aufbau der Vorschrift	293
15.2.3	Nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtige sonstige Leistungen	295
15.2.4	Werklieferungen und nicht unter § 13b Abs. 1 UStG fallende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG)	296
15.2.5	Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG)	297
16.	Vorsteuerabzug/Vorsteuerberichtigung (§§ 15, 15a UStG)	299
16.1	Allgemeine Bedeutung des Vorsteuerabzugs im Umsatzsteuerrecht	299
16.2	Die gesetzlichen Regelungen zum Vorsteuerabzug	299

Inhaltsverzeichnis

16.3	Rechtsnatur des Vorsteuerabzugs	299
16.4	Nachweis und Schätzung von Vorsteuerbeträgen, Vorsteuerabzug aus Billigkeitsgründen	300
16.5	Entstehung des Anspruchs auf Vorsteuerabzug	301
16.6	Die Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs	303
16.6.1	Berechtigter Personenkreis	303
16.6.2	Beschränkungen des Vorsteuerabzugs	304
16.6.3	Leistungen für das Unternehmen des Leistungsempfängers	305
16.6.3.1	Allgemeines	305
16.6.3.2	Wirtschaftliche/nicht wirtschaftliche Tätigkeiten	306
16.6.3.3	Beurteilung des Vorsteuerabzugs	307
16.6.3.4	Unterscheidung von Fallgruppen für die Beurteilung des Vorsteuerabzugs	308
16.6.4	Zuordnung zum Unternehmen	315
16.6.4.1	Zuordnungsgebot, Zuordnungsverbot und Zuordnungswahlrecht	315
16.6.4.2	Zuordnung vertretbarer Sachen und erhaltener sonstiger Leistungen	315
16.6.4.3	Zuordnung einheitlicher Gegenstände	316
16.6.4.3.1	Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung	316
16.6.4.3.2	Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung	317
16.6.4.4	Zeitpunkt und Dokumentation der Zuordnungsentscheidung – Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug	317
16.6.5	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Beginn der Unternehmereigenschaft	320
16.6.5.1	Erforderliche Nachweise	320
16.6.5.2	Besonderheiten bei der GmbH	322
16.6.6	Erfolgsloser bzw. umsatzloser Unternehmer	324
16.6.7	Berechtigung zum Vorsteuerabzug bei Beendigung der Unternehmereigenschaft ...	325
16.6.8	Ordnungsgemäße Rechnung	325
16.6.9	Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer	326
16.6.10	Vorsteuerabzug bei Verlust der Originalrechnung	327
16.6.11	Vorsteuerabzug bei Anzahlungen	327
16.6.12	Abzug von Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer	330
16.6.13	Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung	331
16.6.14	Vorsteuerabzug bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers	332
16.6.15	Vorsteuerabzug im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts	333
16.6.16	Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen	334
16.7	Beschränkungen des Vorsteuerabzugs	335
16.7.1	Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1a UStG	335
16.7.2	Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1b UStG	336

16.8	Ausschluss des Vorsteuerabzugs	338
16.8.1	Allgemeines	338
16.8.2	Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Ausgangsumsätzen	338
16.8.2.1	Verwendung für steuerfreie Umsätze	338
16.8.2.2	Verwendung für fiktiv steuerfreie Umsätze im Ausland	339
16.8.2.3	Verwendung zur Ausführung einer Einfuhr oder eines innergemeinschaftlichen Erwerbs	340
16.8.3	Ausnahme vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs	341
16.8.4	Aufteilung von Vorsteuerbeträgen	341
16.8.4.1	Aufteilung durch wirtschaftliche Zurechnung	342
16.8.4.2	Aufteilung durch Schätzung	343
16.8.4.3	Aufteilung nach Umsatzschlüssel	343
16.8.5	Vorsteuerabzug/Vorsteueraufteilung bei gemischt genutzten Gebäuden	345
17.	Rechnungen und Rechnungsberichtigungen	349
17.1	Begriff der Rechnung	349
17.2	Sonderregelung aufgrund sog. Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz	349
17.3	Pflichtangaben in der Rechnung (§ 14 Abs. 4 UStG)	350
17.4	Sonderfälle	351
17.4.1	Rechnungen mit abweichenden Pflichtangaben	351
17.4.1.1	Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV)	351
17.4.1.2	Rechnungen über Fahrausweise (§ 34 UStDV)	351
17.4.2	Zusätzliche Rechnungsangaben in besonderen Fällen (§ 14a UStG)	352
17.5	Form der Rechnung (§ 14 Abs. 3 UStG)	353
17.6	Sonderfall Telefaxrechnung	354
17.7	Aussteller der Rechnung	355
17.8	Rechnung in Form der Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 3-5 UStG)	355
17.9	Aufbewahrungspflichten (§ 14b UStG)	356
17.10	Rechnungsberichtigung	356
17.10.1	Rückwirkung der Rechnungsberichtigung	357
17.10.2	Erfordernis des Besitzes einer Rechnung	359
17.10.3	Ausnahmsweise auch Vorsteuerabzug ohne Berichtigung	359
17.10.4	Normalfall Rechnungsberichtigung oder Stornierung und Neuerteilung	360
17.10.5	Ausreichende Leistungsbeschreibung für rückwirkende Berichtigung erforderlich ...	361
17.10.6	Keine Rückwirkung, wenn bisher kein Steuerausweis erfolgte	361
17.10.7	Keine Rückwirkung, wenn bisher zu niedriger Steuerausweis erfolgte	362
17.10.8	Festlegung, dass Rechnungsberichtigung kein rückwirkendes Ereignis ist	362
17.11	Unberechtigter und unrichtiger Steuerausweis (§ 14c UStG)	363
17.11.1	Unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 2 UStG)	363
17.11.2	Unrichtig ausgewiesene Umsatzsteuer	364

18. Vorsteuerberichtigung (§ 15a UStG)	367
18.1 Abgrenzung des § 15a UStG von der Berichtigung nach § 17 UStG sowie den Vorschriften der AO	369
18.2 Berichtigung des Vorsteuerabzugs gemäß § 15 Abs. 1 UStG	370
18.3 Anwendungsbereich des § 15a UStG	372
18.4 Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verhältnisse	372
18.5 Spätere Änderung der Verhältnisse	372
18.6 Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden	373
18.7 Berichtigungszeiträume	374
18.8 Beginn und Ende des Berichtigungszeitraums	375
18.9 Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden	377
18.10 Vorsteuerberichtigung bei nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehenden Gegenständen und sonstigen Leistungen	379
18.11 Vorsteuerberichtigung bei sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden	381
18.12 Vorsteuerberichtigung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ..	382
18.13 Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Verwendung i.S.d. § 15 Abs. 1b UStG	383
18.14 Wechsel der Besteuerungsform	384
18.15 Änderung der Verhältnisse durch Veräußerung oder Lieferung gem. § 3 Abs. 1b UStG eines Wirtschaftsguts	385
18.16 Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG und andere Formen der Rechtsnachfolge	386
18.17 Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs	386
19. Aufzeichnungspflichten	391
20. Besteuerungszeitraum und Berechnung der Steuer	395
20.1 Steuerberechnung	395
20.2 Besteuerungszeitraum	397
20.3 Einzelbesteuerung	397
20.4 Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG)	398
20.5 Besteuerungsverfahren (§ 18 UStG)	403
20.5.1 Allgemeines	403
20.5.2 Umsatzsteuer-Voranmeldung	404
20.5.3 Umsatzsteuer-Erklärung	405
20.5.4 Besondere Besteuerungsverfahren	406
20.5.5 Steueranmeldung durch den Leistungsempfänger als Steuerschuldner	407

20.5.6	Umsatzsteuerkontrolle im Binnenmarkt	407
20.5.7	Zusammenfassende Meldung (§ 18a UStG)	408
20.5.8	Gesonderte Erklärung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 18b UStG)	410
20.5.9	Meldepflicht bei der Lieferung neuer Fahrzeuge (§ 18c UStG)	410
20.5.10	Bestätigung von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern (§ 18e UStG)	411
20.5.11	Berechnung der Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG)	412
20.6	Besteuerungsverfahren für die EUST	413
21.	Besteuerung der Kleinunternehmer	415
21.1	Allgemeines	415
21.2	Die Umsatzgrenzen	418
21.3	Rechtsfolgen und Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung	420
Literatur	423
Stichwortverzeichnis	427

Abkürzungsverzeichnis

a.a.O.	am angegebenen Ort
a.F.	alte Fassung
Abl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
ABl.-EU	Amtsblatt der Europäischen Union
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AGB	Allgemeine Geschäftsbedingungen
Alt.	Alternative
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Arge	Arbeitsgemeinschaft
Beschl.	Beschluss
BB	Der Betriebs-Berater
BgA	Betriebe gewerblicher Art
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesfinanzministerium
bspw.	beispielsweise
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestags-Drucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heißt
d., dt.	deutsch
DB	Der Betrieb
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
E	Entscheidung/Erlass
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EFH	Einfamilienhaus
EG	Europäische Gemeinschaft

Abkürzungsverzeichnis

EG-UStG	Einführungsgesetz zum UStG 1972
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften
Einf.	Einführung
Elster	Elektronische Steuererklärung
Entsch.	Entscheidung
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUV	Vertrag über die Europäische Union (Maastricht-Vertrag)
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWG-Vertrag	Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft
EWiR	Entscheidungen für Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
EWRA	Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum
f., ff.	folgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote
FR	Finanz-Rundschau
FS	Festschrift
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
grds.	grundsätzlich
h.M.	herrschende Meinung
HB	Handbuch
HGB	Handelsgesetzbuch
Hs.	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IOSS	Import-One-Stop-Shop
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.Z.m.	im Zusammenhang mit
Kap.	Kapitel
Kj.	Kalenderjahr
KroatienAnpG	Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften

LG	Landgericht
MIAS	MwSt-Informationsaustauschsystem
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie
n.F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
NJW-RR	NJW-Rechtsprechungs-Report (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
nr., nrkr.	nicht rechtskräftig
nstb	nicht steuerbar
NWB	NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
nv	amtlich nicht veröffentlicht
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht
o.a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
OLG	Oberlandesgericht
ö.R.	öffentliches Recht
OSS	One-Stop-Shop
PStR	Praxis Steuerstrafrecht (Zeitschrift)
RL (6. RL)	Richtlinie (Richtlinie 77/388/EWG des Rates, sog. 6. EG-Umsatzsteuer-Richtlinie)
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr. (ständ.)	Rechtsprechung (ständige)
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
S.	Satz, Seite
sog.	sogenannte/r/s
s.o.	siehe oben
u.ä.	und ähnliches
Urt.	Urteil
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStB	Der Umsatzsteuerberater (Zeitschrift)
ustfr., ustpfl.	umsatzsteuerfrei, umsatzsteuerpflichtig
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStHandausgabe	Umsatzsteuer Handausgabe (Stollfuß Verlag, Bonn)
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
ustl.	umsatzsteuerlich

Abkürzungsverzeichnis

UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien (Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des UStG), früher Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrsteuer-Recht (Zeitschrift)
UWG	Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb
UZK	Unionszollkodex
VAZ	Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum
VersSt	Versicherungsteuer
VersStG	Versicherungsteuergesetz
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VVG	Versicherungsvertragsgesetz
WBI	Wirtschaftsrechtliche Blätter
WM	Wertpapiermitteilungen (Zeitschrift)
WoEigG, WEG	Wohnungseigentumsgesetz
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZfV	Zeitschrift für Verwaltung
ZK	Zollkodex
ZM	Zusammenfassende Meldung
zust.	zustimmend
zutr.	zutreffend

1. Einleitung/Geschichte der Umsatzsteuer

1

Heute ist allgemein anerkannt, dass die Umsatzsteuer (i.S.e. verkehrssteuerrechtlichen Begriffs, unionsrechtlich und steuersystematisch: Mehrwertsteuer) eine proportionale Verbrauchsteuer¹ ist, deren Steuerdestinatar der Endverbraucher ist, der Einkommen oder Vermögen für verbrauchbare Güter oder sonstige Leistungen (unionsrechtlich Dienstleistungen) aufwendet. Die Umsatzsteuer ist eine indirekte Steuer. Das heißt Steuerschuldner (Zahlungsverpflichteter) und wirtschaftlich von der Steuer Belasteter sind i.d.R. nicht identisch. Die nationale Umsatzsteuer hatte bereits eine Vorgeschichte, welche im Jahr 1918² und damit lange bevor die Umsatzsteuer zur europäischen Grundsätzen entsprechenden, harmonisierten Allphasen-Netto-Umsatzsteuer (mit Vorsteuerabzug) wurde, begann. Aus diesem Grunde sind teilweise Begrifflichkeiten des UStG nicht deckungsgleich mit denen der MwStSystRL, welche die wesentlichste aller europäischen Richtlinien für die Mehrwertsteuer (im nationalen Recht: Umsatzsteuer) ist.

Jede Steuer knüpft an die Leistungsfähigkeit eines Bürgers an, die sich zugunsten des Staates abschöpfen lässt. Aktuell gehört die Umsatzsteuer zu den Steuern mit dem stärksten Aufkommen in Deutschland. Seit Einführung der „Netto-Allphasen-Mehrwertsteuer“ im Jahr 1968 und des EU-Binnenmarktes im Jahr 1993 erzielen Bund und Länder jährlich relativ stabile Einnahmen aus der Umsatzsteuer. Ihr Aufkommen stellt mit zuletzt ca. EUR 218 Mrd./p.a. eine wesentliche Säule des Staatshaushaltes dar. Allerdings wird die Umsatzsteuer stetig auch von politischen Strömungen erfasst,³ und zusätzlich steht sie in einem ständigen Spannungsverhältnis zum supranationalen (europäischen) Umsatzsteuerrecht.⁴

Die nationale Umsatzsteuer ist die Umsetzung der Harmonisierten Mehrwertsteuer auf Basis der EU-Richtlinien (vor allem der MwStSystRL) in das nationale Recht. Dabei hat die Umsatzsteuer in den vergangenen Jahren erhebliche Änderungen erfahren, welche der Vereinfachung der Abwicklung der Besteuerung im EU-Binnenmarkt und der Bekämpfung von Missbrauch und Mehrwertsteuerbetrug dient. Die größte Reform in der Mehrwertsteuer seit Einführung des EU-Binnenmarktes, welche dann auch ins nationale UStG umgesetzt wurde, ist die sog. „Quick Fixes“-Reform zum 1.1.2020⁵, welche als notwendige „Schnelllösung“ auf dem Weg hin

1 Nach Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL handelt es sich bei der Mehrwertsteuer um eine „genau proportionale Verbrauchsteuer“. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der EU beruht auf dem Grundsatz, dass auf Gegenständen und Dienstleistungen, ungeachtet der Zahl der Umsätze, die auf den vor der Besteuerungsstufe liegenden Produktions- und Vertriebsstufen bewirkt wurden, eine allgemeine, zum Preis der Gegenstände und Dienstleistungen genau proportionale Verbrauchsteuer anzuwenden ist; Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL.

2 Gesetz vom 26.07.1918, RGBl. S. 779 – allerdings mit anderer Systematik.

3 Richter/Welling, FR 2014, 105 ff.; Widmann, UR 2012, 417 ff.; Dziadkowski, UR 2005, 482 ff.

4 Woerner, FR 1992, 226 ff.; Reiss, UR 1993, 336 ff.; Birkenfeld, UR 1997, 241 ff.

5 Siehe Pressemitteilung der EU-Kommission: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_17_3443.

1. Einleitung/Geschichte der Umsatzsteuer

zu einem endgültigen MwSt-System für den europäischen Binnenhandel das Reihengeschäft in der Umsatzsteuer (teilweise) EU-weit vereinheitlichte, die UStIdNr. und die korrekte Deklaration der Zusammenfassenden Meldung zur materiellrechtlichen Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung machte, eine EU-weit einheitliche Vereinfachungsregelung für Lieferungen über Konsignationslager⁶ einführte und den Nachweis der Gelangensvermutung als Beweismittel für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung einführte.⁷ In Deutschland wurden mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (Gesetz v. 12.12.2019, BGBl 2019 I S. 2451) die Änderungen der MwStSystRL durch diese Reform in nationales Recht umgesetzt.

Zum 1.7.2021 wurde der Teil 2 des sog. Digitalpaketes 2 (MwSt E-Commerce-Implementierungspaket oder Digitalpaket)⁸ umgesetzt.⁹ Dies ist ein weiterer Schritt hin zum sog. „endgültigen MwSt-System“, welches eine generelle Besteuerung im Bestimmungsland zum Ziel hat, und zur Eindämmung des Missbrauchs in der Umsatzsteuer. Gerade im Bereich des E-Commerce kam es nach Aussagen der EU-Kommission zu erheblichen Steuerausfällen, sodass EU-weit diese Neuregelungen eingeführt wurden. Sie sind nachfolgend in den Kapiteln 4 und 5 näher erläutert. Grenzüberschreitende Dienstleistungen an Privatverbraucher innerhalb der EU können nunmehr im besonderen Besteuerungsverfahren, dem One-Stop-Shop-Verfahren (OSS) (§ 18i bzw. § 18j UStG) deklariert werden. Der One-Stop-Shop ist eine einzige Anlaufstelle bei der Finanzverwaltung (in Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern), bei welcher sowohl die Deklaration als auch die Entrichtung der Umsatzsteuer für Umsätze in anderen EU-Mitgliedstaaten als dem Ansässigkeitsstaat erfolgen kann. Zusätzlich wird der bisherige Versandhandel an Endverbraucher in § 3c UStG a.F. zum innergemeinschaftlichen Fernverkauf von Gegenständen und zu Fernverkäufen von aus Drittgebieten oder Drittländern (i.d.R. Nicht-EU-Mitgliedstaaten) eingeführten Gegenständen. Diese Lieferungen werden dort bewirkt, wo sich der Liefergegenstand am Ende der Beförderung/Versendung befindet (i.d.R. an der Haustür des privaten Empfängers) (§ 3c UStG n.F.). Für derartige Lieferungen wird ebenfalls das bisherige Besteuerungsverfahren des Mini-One-Stop-Shop (MOSS), in welchem grenzüberschreitende Leistungen auf dem Gebiet von Telekommunikation, Rundfunk, Fernsehen oder sonstige auf elektronischem Weg erbrachte Dienstleistungen (z.B. Downloads von Computer-

6 Details siehe *Höink*, IWB 15/2020, 623.

7 Siehe dazu auch *Höink*, BB 2019, 23; *Sterzinger*, UR 2020, 1.

8 RL (EU) 2017/2455 (Richtlinie (EU) 2017/2455 des Rates v. 5.12.2017 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG und der Richtlinie 2009/132/EG in Bezug auf bestimmte mehrwertsteuerliche Pflichten für die Erbringung von Dienstleistungen und für Fernverkäufe von Gegenständen, ABl. EU 2017 Nr. L 348 S. 7). Die Richtlinie (Richtlinie (EU) 2019/1995 des Rates v. 21.11.2019 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 in Bezug auf Vorschriften für Fernverkäufe von Gegenständen und bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, ABl. EU 2019 Nr. L 310/1), die zum 1.1.2021 in nationales Recht umgesetzt werden muss, stellt eine Ergänzung zu dem sog. Digitalpaket in Form der RL Richtlinie (EU) 2017/2455 dar.

9 Die Regelungen wurden mit dem JStG 2020 (BGBl. I 2020, 3096) umgesetzt; siehe auch BMF-Schreiben v. 1.4.2021, III C 3 – S 7340/19/10003:002, BStBl. 2021 I, 629.

spielen, Streaming-Dienste, e-Paper/-Books) deklariert und ausgeglichen werden konnten, als One-Stop-Shop-Verfahren auf alle Arten von Dienstleistungen im Bereich B2C (also an Endverbraucher) sowie auf innergemeinschaftliche Fernverkäufe von Gegenständen und Fernverkäufe von aus Drittgebieten oder Drittländern eingeführten Gegenständen ausgeweitet (§ 18j UStG). Des Weiteren wurde zum 1.7.2021 auch die Einführung von Sonderbestimmungen für Unternehmer, die durch den Betrieb einer elektronischen Schnittstelle, z.B. eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem (i.d.R. Online-Marketplace), bestimmte Lieferungen an Nichtunternehmer durch andere Unternehmer unterstützen, in § 3 Abs. 3a UStG umgesetzt. Nunmehr kann ein Versandhändler (Online-Seller), welcher nicht in einem EU-Mitgliedstaat ansässig ist, nicht mehr umsatzsteuerrechtlich an einen Endverbraucher Warenlieferungen ausführen, wenn die Waren bereits innerhalb der EU (z.B. im Warenlager des Online-Marketplaces) lagern. Das Umsatzsteuerrecht fingiert nun eine ruhende (ggf. nach § 4 Nr. 4c UStG steuerfreie) Lieferung an die elektronische Schnittstelle und eine (nach § 3 Abs. 6b UStG) bewegte steuerpflichtige Lieferung der elektronischen Schnittstelle an den Endkunden. Die elektronische Schnittstelle wird zum fiktiven Lieferanten und damit zum Steuerschuldner. Selbiges gilt, gleich ob der Versandhändler in Deutschland, einem übrigen EU-Mitgliedstaat oder im Drittland ansässig ist, wenn die Waren unmittelbar aus dem Drittland an den Endkunden befördert/versendet werden und der Sachwert der Waren nicht mehr als 150 EUR beträgt. Die elektronische Schnittstelle kann ebenfalls das Besteuerungsverfahren eines One-Stop-Shop-Verfahrens (§ 18j UStG) nutzen. Für weitere Direktlieferungen an Endverbraucher mit Waren aus dem Drittland kann das Verfahren des Import-One-Stops genutzt werden, welches zur Folge hat, dass die Überführung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (Einfuhr; § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) von der Einfuhrumsatzsteuer (nach § 5 Abs. 1 Nr. 7 UStG) befreit ist, wenn die nachfolgende steuerpflichtige Lieferung an den Endkunden im Import-One-Stop-Shop (§ 18k UStG) deklariert und die USt darüber entrichtet wird.

Aber die Umsatzsteuer bleibt stetig in Veränderung. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft erlebt eine Ausweitung des Anwendungsbereichs über den Wortlaut hinaus um die Personengesellschaft als Organgesellschaft und im Bereich des Vorsteuerabzugs ergeben sich erhebliche neue Facetten.

Dass die Umsatzsteuer auch einen erheblichen Einfluss auf den Konsum an sich und die Liquidität der Unternehmen hat, haben die Maßnahmen im Rahmen der Corona-Steuerhilfegesetze¹⁰ gezeigt. Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer wurde (wenn ein Aufschubkonto nach Art. 110 Buchst. b und c UZK bewilligt ist) auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben¹¹, um zu gewährleisten, dass eine (sofern möglich) Vorsteuererstattung vor der Fälligkeit erfolgt.

10 Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz); BGBl 2020 I S. 1512.

11 § 27 Abs. 31 UStG; BMF-Schreiben v. 6.10.2020, BStBl. 2020 I, 984; Ab 1.12.2020 wirksam; d.h. alle Einfuhren des Aufschubzeitraums Dezember werden einheitlich statt am 16.1.2021 erst am 26.2.2021 fällig.

1. Einleitung/Geschichte der Umsatzsteuer

Die Steuersätze wurden temporär für Leistungen, welche nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 ausgeführt wurden, von 19 % auf 16 % (Regelsteuersatz, § 12 Abs. 1 UStG) und von 7 % auf 5 % (ermäßigter oder reduzierter Steuersatz, § 12 Abs. 2 UStG) ermäßigt.¹² Die Steuersätze für Verpflegungs- und Restaurantdienstleistungen (ohne Getränke) wurden in der Zeit nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2023 vom Regelsteuersatz auf den ermäßigten Steuersatz reduziert.¹³

Die nachfolgenden Kapitel geben einen Überblick als Einführung in die u.E. spannendste und wichtigste Steuer Europas.

12 Siehe auch BMF-Schreiben vom 30.6.2020, III C 2 - S 7030/20/10009 :004, BStBl. 2020 I S. 584 sowie BMF-Schreiben vom 4.11.2020, III C 2 - S 7030/20/10009 :016, BStBl. 2020 I S. 1129.

13 Als steuerliche Entlastungsmaßnahme für die Branche hat der Gesetzgeber durch das Corona-Steuerhilfegesetz eine neue Nr. 15 an § 12 Abs. 2 UStG angefügt (Art. 1 Nr. 1 des Corona-Steuerhilfegesetzes). Hierdurch wurde der Umsatzsteuersatz für nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2023 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen abgesenkt.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

2.1 Vorbemerkung

(Abschn. 2.1 UStAE)

1

Der entscheidende Schlüsselbegriff der Umsatzsteuer ist der Unternehmerbegriff nach § 2 Abs. 1 UStG.¹⁴ Nur die Lieferungen und sonstigen Leistungen eines Unternehmers im Rahmen seines Unternehmens im Leistungsaustausch unterliegen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.¹⁵ Auch kann nur ein Unternehmer den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG beim Finanzamt geltend machen. Der Unternehmerbegriff ist in § 2 Abs. 1 S. 2 UStG geregelt. Allerdings entspricht er weder der Alltagssprache noch der Definition im Handelsgesetzbuch. § 2 Abs. 1 UStG i.V.m. der negativen Abgrenzung in Abs. 2 definiert den Begriff des **Unternehmers** und damit das **Steuersubjekt des UStG**. Unternehmer ist nach § 2 Abs. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Gewerblich oder beruflich ist jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn eine Gewinnerzielungsabsicht fehlt. In der MwStSystRL wird der Unternehmer als Steuerpflichtiger bezeichnet. Nach § 2 Abs. 2 UStG ist eine Tätigkeit nicht selbstständig, wenn eine natürliche Person weisungsrechtlich eingebunden ist (i.d.R. ein Arbeitnehmerverhältnis besteht) oder eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) vorliegt. Im UStG besteht eine eigene Steuerrechtsfähigkeit. Unternehmer kann neben natürlichen und juristischen Personen jedes Gebilde sein, das ein Mindestmaß an Kapital und Organisation besitzt, um nach außen hin auftreten und Leistungen erbringen zu können¹⁶ Auf die Rechtsform kommt es nicht an (Rechtsformneutralität).¹⁷ Allerdings ist eine Rechtsfähigkeit erforderlich, sodass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmereigenschaft haben kann.¹⁸ Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist grds. nicht erforderlich.¹⁹

14 Lesenswert: *Meurer*, UStB 2012, 164 ff.

15 Daneben gibt es die Einfuhr (nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (nach § 1b, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG), in denen auch Umsatzsteuer entsteht, sowie die Tatbestände der unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b, § 3 Abs. 9a UStG), welche eine „Ausgleichsbesteuerung“ für einen vorgenommenen Vorsteuerabzug regeln.

16 Vgl. BFH vom 21.4.1994, V R 105/91, BStBl. II 1994, 671 (engl. Limited).

17 Lesenswert: OFD Frankfurt/M. vom 19.11.2014, S 7106 A - 118 - St 11, NWB DokID: HAAAE-82482, BeckVerw 293960; BFH vom 19.3.2014, XI B 126/13, BeckRS 2014, 95592.

18 BFH vom 22.11.2018, V R 65/17, BFHE 263, 90. Die Finanzverwaltung hat Mitte 2021 noch nicht den UStAE angepasst und nimmt teilweise Unternehmereigenschaft an; vgl. Abschn. 2.1. Abs. 2 Satz 2 UStAE.

19 Vgl. BFH vom 13.12.1993, V B 108/93, BFH/NV 1994, 832.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

Beispiel



V kauft bei Metzgermeister M in Münster einen Wildbraten in Höhe von EUR 90. Er zahlt den Kaufpreis sofort und erhält als Gegenleistung den Braten. Beim Weinhändler in der Nähe erwirbt er noch eine Flasche Wein für EUR 25. Anschließend besteigt er das Taxi des selbstständigen Taxiunternehmers T und lässt sich und die Waren zu seiner Wohnung fahren. Hierfür zahlt V EUR 10.

Wer ist Unternehmer und wer schuldet wieviel Umsatzsteuer?

Lösung:

Der Metzgermeister und der Weinhändler haben mit der Übergabe i.S.d. § 929 S. 1 BGB des Bratens und der Weinflasche an den V jeweils eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG ausgeführt. Diese Lieferungen sind gegen Entgelt (Kaufpreis) im Rahmen ihrer Unternehmen mit inländischem Leistungsort ausgeführt worden. Die Lieferungen sind nicht steuerbefreit nach § 4 UStG. Die Lieferung des Bratens unterliegt einem ermäßigten Steuersatz von 7 %, gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Anlage 2, die Lieferung der Weinflasche dem Normalsteuersatz von 19 %.

Auch der Taxiunternehmer erbringt eine Leistung an V. In Form der sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG; unionsrechtlich: Dienstleistung) mit inländischer Wegstrecke (Leistungsort) wird V zu seiner Wohnung befördert.

Obwohl die Unternehmer die Umsatzsteuer schulden, sind wirtschaftlich nicht sie, sondern V damit belastet, denn V hat sie im vereinbarten Preis mit zu entrichten. Damit gehört die Umsatzsteuer laut ihrer Erhebungstechnik zu den indirekten Steuern.

- 2 Als indirekte Steuern werden die Steuern bezeichnet, bei denen der Steuerschuldner nicht identisch ist mit dem wirtschaftlichen Steuerträger (dem Steuerdestinatar). Denn der Steuerträger ist in der Umsatzsteuer derjenige, der Endverbraucher der Leistung ist und auf den die Steuer im Leistungspreis übergewälzt wird.²⁰ Der Unternehmer ist lediglich „Steuereinsammler“ des Staates. Steuerdestinatar ist der Endverbraucher, der Geld für einen konsumfähigen Gegenstand oder eine konsumfähige sonstige Leistung (Dienstleistung) ausgibt.

²⁰ EuGH vom 24.10.2013, C 440/12, (Metropol Spielstätten), UR 2013, 866 ff.

2.2 Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 UStG)

(Abschn. 2.3 UStAE)

3

Nach § 2 Abs. 1 UStG ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt (§ 2 Abs. 1 S. 1 UStG). Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird (§ 2 Abs. 1 S. 3 UStG). Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit geht über den Begriff des Gewerbebetriebs nach dem EStG oder dem GewStG hinaus. So ist bspw. ein Vermieter einer oder mehrerer Immobilien Unternehmer, wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind. Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden. Betätigungen, die sich nur als Leistungen im Rechtssinne, nicht aber zugleich auch als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst.²¹ Das Unterhalten von Giro-, Bauspar- und Sparkonten begründet folglich noch nicht die Unternehmereigenschaft einer natürlichen Person. Gleiches gilt für das bloße Halten von Gesellschaftsrechten, z.B. Aktien und Finanztiteln wie verzinsliche Wertpapiere, Schuldverschreibungen.²² Der weitgespannte Unternehmerbegriff soll nicht „ausufer“, sondern nur diejenigen erfassen, welche wirtschaftliche Tätigkeiten ausüben.²³ Heute hat dieses Verständnis seine Grundlage in **Art. 9 MwStSystRL**. Im Gegensatz zum UStG verwendet das Unionsrecht den Begriff des Steuerpflichtigen. Danach ist derjenige Steuerpflichtiger, der eine wirtschaftliche Tätigkeit unabhängig von ihrem Ort, Zweck und Ergebnis selbstständig ausübt (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL). Als „wirtschaftliche Tätigkeit“ gelten quasi alle Tätigkeiten eines Erzeugers, Händlers oder Dienstleistenden einschließlich der Tätigkeiten der Urproduzenten, der Landwirte sowie der freien Berufe und der diesen gleichgestellten Berufe. Ebenfalls als wirtschaftliche Tätigkeit gilt insbesondere die Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. So ist nach der EuGH-²⁴ und BFH-Rechtsprechung²⁵ eine **Holding**, deren einziger Zweck der Erwerb von Beteiligungen an anderen Unternehmen ist, ohne dass sie – unbeschadet ihrer Rechte als Aktionärin oder Gesellschafterin – unmittelbar oder mittelbar in die Verwaltung dieser Gesellschaften eingreift und hierdurch entgeltliche Leistungen erbringt, nicht Unternehmer und deshalb nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im Unionsrecht ist der Begriff der nachhaltigen Tätigkeit nicht erwähnt. Vielmehr wird vom „steuerpflichtigen Händler“ verlangt, dass er seiner Tätigkeit

21 Zum damaligen Verständnis BFH vom 2.2.1973, V R 2/70, BStBl. II 1973, 172.

22 EuGH vom 30.5.2013, C-651/11, X BV, UR 2013, 582 ff.

23 Vgl. BFH vom 1.2.1973, a.a.O.

24 Vgl. etwa EuGH vom 27.9.2001, Rs C-16/00, (Cibo Participations), EuGHE I, 6663; siehe auch EuGH vom 20.6.1991, Rs C- 60/90 (Polysar), Slg. 1991, I-3111, UR 1991, 315.

25 S. BFH vom 27.1.2011, V R 38/09, BFH/NV 2011, 454; BFH vom 9.2.2012, V R 40/10, BFH/NV 2012, 681.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

wiederholt nachgeht und erst durch dieses wiederholte Tätigwerden kann der Steuerpflichtige seinen Händlerstatus erlangen. Das Zusammenspiel zwischen der Nachhaltigkeit und der wirtschaftlichen Tätigkeit zeigt sich regelmäßig auch in der Rechtsprechung.²⁶ Art. 10 MwStSystRL bzw. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG stellen nochmals ausdrücklich klar, dass Arbeitnehmer im Rahmen ihrer weisungsabhängigen Tätigkeiten nicht Unternehmer sind. Jedoch kann ein Arbeitnehmer auch neben seiner Arbeitnehmertätigkeit als Unternehmer selbstständig tätig sein.

Beispiel



Der kaufmännische Angestellte A in einem Industrieunternehmen gibt in seiner Freizeit Klavierunterricht in seiner Wohnung gegen Entgelt.

Im Rahmen seines Angestelltenverhältnisses wird A weisungsabhängig im Unternehmen des Arbeitgebers tätig.

Hinsichtlich des Klavierunterrichts wird er selbstständig, nachhaltig im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit aktiv. In diesem Bereich ist er Unternehmer.²⁷

- 4 Die MwStSystRL (Art. 9 MwStSystRL) eröffnet zwar einen sehr weiten Anwendungsbereich, aber erfordert doch ausschließlich Tätigkeiten mit wirtschaftlichem Charakter. Wem eine wirtschaftliche Tätigkeit als Unternehmer zuzurechnen ist, richtet sich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftritt. Es ist demnach erforderlich, dass Unternehmer nach außen hin in Erscheinung treten. **Reine Innengesellschaften** werden nicht nach außen hin tätig und können daher nicht Unternehmer sein. Umgekehrt kann eine Gesellschaft auch Nichtunternehmer sein, wenn nicht sie, sondern ihre Gesellschafter nach außen hin in Erscheinung treten. Tritt hingegen die Gesellschaft nach außen hin in Erscheinung, so ist sie als Außengesellschaft Unternehmer.

Beispiel



Die Bauunternehmen H und R möchten sich an dem Großprojekt des Baues einer Autobahnteilstrecke beteiligen; weil das Projekt jedoch die Kapazität eines jeden einzelnen Unternehmers übersteigt, gründen sie zusammen eine Arbeitsgemeinschaft (ARGE). Mit der Straßenbauverwaltung schließen sie einen Vertrag über 30 Mio. Euro zzgl. Umsatzsteuer ab. Die ARGE erbringt gegenüber der Straßenbauverwaltung die Bauleistungen und rechnet diese auch als ARGE ab. Nach der Fertigstellung der Autobahn zahlt die Straßenbauverwaltung nur 30 Mio. Euro ohne Umsatzsteuer. Sie begründet ihr Vorgehen damit, die Arbeitsgemeinschaft (ARGE) sei nicht Unternehmerin. Sie sei weder unternehmerfähig, noch sei sie nachhaltig tätig geworden.

²⁶ Meurer, UStB 2012, 164 ff.

²⁷ Auf die Möglichkeiten als Kleinunternehmer nach § 19 UStG sei hingewiesen.

Lösung:

Auch eine Arbeitsgemeinschaft als Gesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt Unternehmerfähigkeit. Die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaft (ARGE) ist aufgrund ihrer Betätigung auch als solche nach außen gerichtet. Sie ist zwar weder auf eine Wiederholung angelegt, noch handelt es sich um eine Dauerleistung. Dennoch wird die Tätigkeit der Arbeitsgemeinschaft als nachhaltig angesehen, weil es sich hier um eine typische gewerbliche Tätigkeit handelt.²⁸

Hinweis:

Die Gesellschafter und nicht die Gesellschaft (hier: ARGE) sind die Unternehmer, wenn die Gesellschaft nach außen nicht auftritt/in Erscheinung tritt (reine Innengesellschaft).

Rechtsfähigkeit als Erfordernis der Unternehmereigenschaft

Nach der BFH-Rechtsprechung kann eine (echte) **Bruchteilsgemeinschaft** nicht selbstständiger Unternehmer sein.²⁹ In dem Entscheidungssachverhalt stritten sich die Parteien um die Frage, wer Steuerpflichtiger war – die Gemeinschaft oder die dahinterstehenden Personen. Der BFH entschied, dass zivil- und umsatzsteuerrechtlich durch die Gemeinschaftler als jeweiliger Unternehmer anteilig erbrachte Leistungen vorlagen (in Änderung der Rechtsprechung). Hintergrund dieser Entscheidung ist, dass die Bruchteilsgemeinschaft zivilrechtlich unfähig ist, Trägerin von Rechten und Pflichten zu sein. Sie nehme weder selbst noch durch Vertreter am Rechtsverkehr teil.³⁰ Sind mehrere Personen, als Mitglieder einer Gemeinschaft, z.B. Auftraggeber einer Leistung, werden daher mangels Rechtsfähigkeit der Gemeinschaft die einzelnen Gemeinschaftler gemäß §§ 420, 432 BGB Gläubiger der zu erbringenden Leistung.³¹ Der BFH hält hieran entgegen einem Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung³² weiter fest.³³

Anders liegt aber der Sachverhalt, wenn die Gemeinschaftler eine GbR bzw. sonstige Personengesellschaft bilden, um Leistungen zu erbringen oder zu empfangen.

Der BFH hat – unter Einbeziehung der EU-Richtlinien – das Merkmal der Nachhaltigkeit wie folgt ausgelegt: Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelt angelegt ist.³⁴ Entschei-

5

28 Vgl. BFH vom 7.4.1967, VI 199/65, BStBl. III 1967, 467.

29 BFH vom 22.11.2018, V R 65/17, a.a.O.; siehe auch Sterzinger, MwStR 2019, 298.

30 BFH vom 22.11.2018, V R 65/17, a.a.O. mit Verweis auf BFH vom 1.10.1998, V R 31/98, BStBl. II 2008, 497, Rz 14.

31 BFH vom 22.11.2018, V R 65/17, a.a.O. mit Verweis auf BFH vom 1.10.1998, V R 31/98, BStBl. II 2008, 497, Rz 23f.

32 BMF-Schreiben vom 9.5.2008, BStBl. I 2008, 675.

33 BFH vom 22.11.2018, V R 65/17, a.a.O.

34 Vgl. Abschn. 2.3 Abs. 5 UStAE; BFH vom 18.7.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, 776; OFD Frankfurt, Verfügung vom 15.6.2011 – S 7100 A- 163 – St 110 (Fotovoltaikanlagen), NWB DokID: OAAAD-87169.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

dend ist nach der Ansicht des BFH das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. Als Kriterien für die Nachhaltigkeit kommen insbesondere in Betracht:³⁵

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,³⁶
- die Ausführung mehr als eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses,
- Intensität des Tätigwerdens,³⁷
- Beteiligung am Markt,³⁸
- Auftreten wie ein Händler,³⁹
- Unterhalten eines Geschäftslokals,
- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden.⁴⁰

Dabei ist jedoch zu beachten, dass es nicht ausreicht, dass eines der oben genannten Kriterien vorliegt. Vielmehr ist entscheidend, dass im Einzelfall abgewogen wird, ob die Nachhaltigkeit bejaht werden kann oder nicht.

6 Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.⁴¹ Nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG ist für die Annahme der Unternehmereigenschaft nicht entscheidend, mit welchem Ergebnis eine Tätigkeit ausgeübt wird, sondern es ist darauf abzustellen, ob die Tatbestandsmerkmale nach § 2 Abs. 1 UStG bejaht werden können. Von Bedeutung ist das Merkmal der nachhaltigen **Einnahmenerzielung** für die Abgrenzung von Tätigkeiten auf der privaten Vermögensebene (bspw. Briefmarken- und Münzsammler). So wird ein Sammler nur dann zum Unternehmer, wenn er sich am Markt wie ein Händler verhält.⁴² Im Rahmen einer aus privaten Neigungen begründeten und fortgeführten Sammlung wird ein Sammler nicht dadurch einem Händler vergleichbar, dass er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), Teile der Sammlung umschichtet oder die Sammlung teilweise oder vollständig veräußert.⁴³ Regelmäßig sind allerdings Abgrenzungsschwierigkeiten gegeben und Übergänge flie-

35 Vgl. BFH vom 18.7.1991, V R 86/87, BStBl. II 1991, 776; BFH vom 26.4.2012, V R 2/11, BFH/NV 2012, 1285.

36 Lesenswert: BFH vom 26.4.2012 – V R 2/11 –, BFHE 237, 286, BStBl II 2012, 634 zur Unternehmereigenschaft beim Verkauf von Gegenständen über „ebay“.

37 Lesenswert: BFH vom 11.4.2008 – V R 10/07 –, BFHE 221, 456, BStBl II 2009, 741 zur Unternehmereigenschaft eines Photovoltaikanlagenbetreibers.

38 Lesenswert: BFH vom 30.8.2017, XI R 37/14, BStBl II 2019, 336, zur Unternehmereigenschaft von Berufspokerspieler.

39 Lesenswert: BFH vom 9.4.2014, XI B 6/14; FG Münster vom 16.4.2013, 15 K 227/10 U.

40 Lesenswert: BFH vom 27.11.2019, V R 23/19 (V R 62/17), BFHE 267, 189 zur Unternehmereigenschaft bzw. Nichtunternehmereigenschaft von Aufsichtsräten.

41 Vgl. Abschn. 2.3 Abs. 8 S. 2 UStAE.

42 FG Köln vom 4.3.2015, 14 K 188/13, BeckRS 2015, 94772.

43 BFH vom 16.7.1987, X R 48/82, BStBl. II 1987, 752; s. auch BFH vom 27.1.2011, V R 21/09, BStBl. II 2011, 524.

Bend. Ist ein Veräußerer von Gegenständen des Privatvermögens über Internetplattformen bei Wiederholung bereits als Unternehmer aufgetreten?⁴⁴ Wie ist der Erbe einer Kunstsammlung zu beurteilen, der die Sammlung in Teilstücken verkauft? Die Unternehmereigenschaft beurteilt sich anhand einer Reihe verschiedener Kriterien, die im Einzelfall entscheiden sollen, ob dieses Merkmal vorliegt oder nicht. Die unternehmerische Tätigkeit i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG braucht nicht hauptberuflich zu sein. Folgende Kriterien sind für die Unternehmereigenschaft zu prüfen:⁴⁵

- die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens,
- die Beteiligung am Markt,
- die Zahl der ausgeführten Umsätze,
- das planmäßige Tätigwerden,
- das Unterhalten eines Geschäftslokals,
- das Auftreten nach außen, ob ein Auftreten wie ein Händler vorliegt.

Beispiel



Vielzahl und dauerhafte Verkäufe über Internet-Plattform:

A eröffnet ein Nutzerkonto auf einer Internet-Plattform. In der Folgezeit veräußert er eine Vielzahl von Kinderspielsachen mit Sammlerwert an jeweils unterschiedliche Käufer. Aufgrund intensiver und langfristig angelegter Verkaufstätigkeit ist A als nachhaltig, wirtschaftlich agierender Unternehmer zu beurteilen. Es ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse abzustellen.⁴⁶

Betreiben einer Solaranlage/eines Blockheizkraftwerks:

Betreiber von Anlagen zur Erzeugung von erneuerbaren Energien (EEG)⁴⁷ üben ebenfalls eine nachhaltige, selbstständige, gewerbliche und berufliche Tätigkeit aus, wenn sie die Energie gegen Entgelt an Energieversorger liefern (einspeisen ins Stromnetz).

Sofern der Anlagenbetreiber nur gelegentlich Strom in das allgemeine Stromnetz abgibt, ist der Anlagenbetreiber kein Unternehmer.⁴⁸

Anders hingegen, wenn durch das Betreiben eines Blockheizkraftwerkes in einem Einfamilienhaus nicht nur gelegentlich Energie ins allgemeine Stromnetz eingespeist und an Energieversorger geliefert wird. In diesen Fällen ist die Unternehmereigenschaft begründet.⁴⁹

44 S. dazu BFH vom 26.4.2012, V R 2/11, BStBl. II 2012, 634.

45 Vgl. BFH vom 15.3.2002, V B 137/01; BFH/NV 2001, 1503.

46 BFH vom 26.4.2012, V R 2/11, BFHE 237, 286, BStBl. II 2012, 634.

47 EEG vom 21.7.2004, BGBl. I 2004, 1918; BGBl. I 2006, 2550.

48 Vgl. Abschn. 2.5 Abs. 1 UStAE; OFD Karlsruhe vom 28.1.2009, S 7104/2, UR 2009, 739; OFD Karlsruhe vom 5.4.2011 S 7104, BeckVerw 249213.

49 BFH vom 18.12.2008, V R 80/07, BFH/NV 2009, 860.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

2.3 Selbstständigkeit (natürliche Personen)

7 (A. 2.2 UStAE)

Die Selbstständigkeit ist im UStG nicht definiert. Lediglich § 2 Abs. 2 UStG enthält eine gesetzliche Erläuterung der Fälle, in denen eine Selbstständigkeit nicht gegeben ist. Wenn jemand auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung eine Tätigkeit ausübt, wird sie selbstständig ausgeübt. Ob Selbstständigkeit anzunehmen ist, richtet sich grds. nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber.⁵⁰ Nach der Negativabgrenzung des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, soweit natürliche Personen, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet sind. Arbeitnehmer oder in einem arbeitnehmerähnlichen Verhältnis stehende Personen sind daher (insoweit) nicht Unternehmer. Die Finanzverwaltung grenzt die Frage der Selbstständigkeit natürlicher Personen für die Umsatz-, die Einkommen- und Gewerbesteuer grds. nach denselben Grundsätzen ab. Dabei kommt der sozial-, arbeits- und einkommensteuerlichen Beurteilung zwar eine indizielle Bedeutung zu, eine rechtliche Bindung für die Umsatzsteuer besteht allerdings nicht.⁵¹ In der Regel wird der lohnsteuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff zugrunde gelegt. So erzielt ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft mit seiner Tätigkeitsvergütung gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte; umsatzsteuerlich kann er jedoch unselbstständig sein.⁵² Nach höchstrichterlicher Rechtsprechung ist nach dem „Gesamtbild der Verhältnisse“ zu entscheiden.⁵³

8 **Gegen die Selbstständigkeit sprechen folgende Merkmale:**

- persönliche Abhängigkeit,
- Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Inhalt der Tätigkeit,
- feste Arbeitszeiten,
- Ausübung der Tätigkeit gleichbleibend an einem bestimmten Ort,
- feste Bezüge,
- Urlaubsanspruch, Anspruch auf Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall,
- Notwendigkeit der engen, ständigen Zusammenarbeit mit anderen Mitarbeitern,
- Eingliederung in den Betrieb,
- Schulden der Arbeitskraft und nicht eines Arbeitserfolgs,

50 Vgl. Abschn. 2.2. Abs. 1 UStAE; lesenswert: FG Rheinland-Pfalz vom 14.2.2013, 6 K 1914/10, EFG 2013, 891.

51 Vgl. BFH vom 25.6.2009, V R 37/08, BStBl. II 2009, 873 m.w.N.

52 Vgl. BFH vom 14.4.2010, XI R 14/09, BFH/NV 2010, 1985 (Unternehmereigenschaft des geschäftsführenden Komplementärs einer KG).

53 BFH vom 30.5.1996, V R 2/95, BStBl. II 1996, 493.

- Ausführung von einfachen Tätigkeiten, bei denen die Weisungsgebundenheit die Regel ist.

Für Selbstständigkeit sprechen:

- Selbstständigkeit in Organisation und Durchführung der Tätigkeit,
- Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative,
- Bindung an den Betrieb eines Auftraggebers nur für bestimmte Tage,
- geschäftliche Beziehungen zu mehreren Vertragspartnern,
- keine Lohnfortzahlung im Krankheitsfall,
- kein Urlaubsanspruch/freie Zeiteinteilung.

„Handeln auf eigene Rechnung und eigene Verantwortung“ und das Unternehmerrisiko (Vergütungsrisiko) sind Kriterien, auf welche die Finanzgerichtsbarkeit regelmäßig für die Beurteilung zurückgreift. Wenn eine Vergütung für Ausfallzeiten nicht gezahlt wird, indiziert dies die Selbstständigkeit; ist der Steuerpflichtige von einem Vermögensrisiko der Erwerbstätigkeit grundsätzlich freigestellt, spricht dies gegen die Selbstständigkeit.⁵⁴ In der Folge kann also die These aufgestellt werden, wer als Arbeitnehmer weisungsgebunden (Dispositionsbefugnis des Arbeitgebers) und damit nicht auf eigene Verantwortung tätig ist, ist kein Unternehmer. Grundsätzlich ist für jede Tätigkeit, mit der Einnahmen erzielt werden, unabhängig zu überprüfen, ob das Merkmal der Selbstständigkeit bejaht werden kann. Zum Beispiel steht bei einem GmbH-Gesellschafter die Organstellung der Annahme einer selbstständigen Tätigkeit nicht mehr entgegen; über diese ist nach den genannten Merkmalen zu entscheiden.⁵⁵

9

Beispiel



Ein GmbH-Gesellschafter A ist zugleich Geschäftsführer der GmbH. Er erhält für die Geschäftsführungstätigkeiten sein monatliches Entgelt.

Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbstständig anzusehen sein. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen. Wesentlich ist, ob A eine wirtschaftliche Tätigkeit mit Unternehmerrisiko ausführt.

Sofern A in einem Arbeitnehmerverhältnis zur GmbH steht (sozialversicherungs- bzw. lohnsteuerrechtlichem Arbeitsverhältnis), spricht dies gegen die Selbstständigkeit.

54 BFH vom 10.3.2005, V R 29/03, BStBl. II 2005, 730 (GmbH-Geschäftsführer); BFH vom 25.6.2009, V R 37/08, BStBl. II 2009, 873 (freier Mitarbeiter einer Rundfunkanstalt).

55 BFH vom 10.3.2005, V R 29/03, a.a.O. Gegen die Annahme einer selbstständigen Tätigkeit sprechen auch hier der Urlaubsanspruch, der Anspruch auf sonstige Sozialleistungen und die Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

- 10 Mangels Selbstständigkeit sind Arbeitnehmereigenschaft und Unternehmereigenschaft unvereinbar, soweit es sich um dieselbe Tätigkeit handelt.⁵⁶ Jedoch kann eine Person zu demselben Auftraggeber in mehreren Tätigkeitsverhältnissen stehen und die selbstständige Tätigkeit die Unternehmereigenschaft begründen.⁵⁷ Im anderen Tätigkeitsbereich als Arbeitnehmer ist keine Unternehmereigenschaft gegeben.

wer	eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	selbstständig ausübt
natürliche Person (z.B. Einzelunternehmer) juristische Person (z.B. GmbH, AG) Personenvereinigung (z.B. GbR, OHG, KG)	<ul style="list-style-type: none"> • Nachhaltigkeit (Wiederholungsabsicht) • Einnahmeerzielungsabsicht (nicht Gewinnerzielungsabsicht) 	<ul style="list-style-type: none"> • eigene/s • Verantwortung • Arbeits-/Zeiteinteilung • Risiko

<< Unternehmermerkmale >>

2.4 Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

- 11 (Abschn. 2.8–2.9 UStAE)

Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 S. 1 UStG, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbstständig ausübt. Nach der Legaldefinition der Organschaft in § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 2 UStG wird die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Die umsatzsteuerrechtliche Organschaft ist damit als Ausnahme vom selbständigen Unternehmer konzipiert. Unternehmer, Steuerschuldner und Steuererklärungspflichtiger ist allein der Organträger. Bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen für eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft zwischen Organträger und Organgesellschaft(en) sind sämtliche Umsätze an außerhalb des Organkreises stehende Leistungsempfänger dem Organträger zuzurechnen sind⁵⁸ und Umsätze innerhalb des Organkreises sind nicht steuerbar. Organträger und Organgesellschaft stellen Unternehmensteile dar, die zusammen als ein Unternehmen zu behandeln sind. Die Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft.⁵⁹ Innerhalb des Organkreises findet kein Leistungsaustausch statt (nur nicht steuerbare Innenumsätze) und kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, da nur innerbetriebliche Vorgänge, sog. Innenumsätze, nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Rechnungen in-

56 BFH vom 25.6.2009, V R 37/08. a.a.O.

57 BFH vom 27.7.1972, V R 136/71, BStBl. II 1972, 810 (Arbeitnehmer als Mitglied des Aufsichtsrats).

58 Ebenso EuGH vom 15.4.2021, Rs. C-868/19, Finanzamt für Körperschaften Berlin, BFH/NV 2021, 925 mit Verweis auf EuGH vom 22.5.2008, Rs. C-162/07, Amplifin und Amplifin, HFR 2008, 878 EU:C:2008:301, Rn. 19, und vom 17.9.2014, Rs. C-7/13, Skandia America [USA], HFR 2014, 1031, Rn. 29; ebenso *Heber*, in Wäger, UStG, § 2 Rn. 80.

59 Abschn. 2.8. Abs. 1 S. 5 UStAE.

nerhalb des Organkreises sind daher auch keine Rechnungen i.S.d. §§ 14, 14a UStG und nur unternehmensinterne Buchungsbelege. Es kann daher auch nicht zum unberechtigten Umsatzsteuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG innerhalb des Organkreises kommen.⁶⁰ Allerdings haften die Organgesellschaften nach § 73 AO für die gesamten Umsatzsteuern des Organkreises. Diese Haftung wird dem Erfordernis gerecht, dass der Organträger alleiniger Unternehmer und Steuerschuldner ist, aber die Organgesellschaften zivilrechtlich weiterhin selbständig bleiben und die Wirkungen der Organschaft nur auf das Umsatzsteuerrecht beschränkt sind.

Auch sind die Wirkungen der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft nur auf das Inland bzw. Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Dies ist dem Umstand geschuldet, dass die Mehrwertsteuergruppenregelung in Art. 11 MwStSystRL ein Wahlrecht an die Mitgliedstaaten ist und nicht alle EU-Mitgliedstaaten hiervon Gebrauch gemacht haben und die Umsetzungspraxis in anderen EU-Mitgliedstaaten zudem beweist, wie unterschiedlich eine Mehrwertsteuergruppe ausgestaltet sein kann.

Organträger kann jeder Unternehmer (jedes unternehmerfähige Gebilde) sein. Allerdings muss der Organträger unternehmerisch tätig werden.⁶¹ Ausreichend ist es, wenn die die Unternehmereigenschaft begründenden entgeltlichen Leistungen auch gegenüber einer Gesellschaft erbracht werden, mit der infolge dieser Tätigkeit eine Organschaft begründet wird.⁶² Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist.⁶³ Allerdings umfasst die Organschaft nur den unternehmerischen Bereich des Organträgers.⁶⁴ Eine Mehrmütterorganschaft – also eine gleichzeitige Eingliederung einer Organgesellschaft in die Unternehmen mehrerer Organträger – ist nicht möglich.⁶⁵

Nichtunternehmer (z.B. reine Finanzholdinggesellschaften) werden nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung nicht in den umsatzsteuerrechtlichen Organkreis einbezogen.⁶⁶ Die Verwaltungsauffassung lässt aber die Bildung eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises um eine nicht unternehmerische Tochtergesellschaft, welche nicht Bestandteil des Organkreises wird, drumherum zu (siehe sog. Blasentheorie⁶⁷).

60 Abschn. 14c.2. Abs. 2a UStAE mit Verweis auf BFH vom 28.10.2010, V R 7/10, BStBl. II 2011, 391.

61 BFH vom 12.10.2016, XI R 30/14, DStR 2017, 198.

62 BFH vom 22.10.2009, V R 14/08, BStBl. II 2011, 988.

63 BFH vom 2.12.2015, V R 67/14, BStBl. II 2017, 560. Siehe auch EuGH-Vorlage Rs. C-141/20 Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie (BFH-Vorlagebeschluss v. 11.12.2019, XI R 16/18, BFH/NV 2020, 598).

64 Abschn. 2.8. Abs. 1 S. 5 UStAE.

65 Abschn. 2.8. Abs. 3 UStAE mit Verweis auf BFH vom 30.4.2009, V R 3/08, BStBl. II 2013, 873 und vom 3.12.2015, V R 36/13, BStBl. II. 2017. 563.

66 Dies, obwohl in EuGH vom 9.4.2013, C-85/11 (Kommission ./I. Irland), UR 2013, 418 eine nichtunternehmerische Tochtergesellschaft ausdrücklich einbezogen wurde.

67 Näheres Abschn. 2.8. Abs. 5 s. 5 UStAE;

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

Die Eingliederung in ein anderes Unternehmen erforderte nach früherer aus der Rechtsprechung entwickelter Ansicht ein Über- und Unterordnungsverhältnis zwischen einer Organgesellschaft als „untergeordneter Person“ und dem Organträger.⁶⁸ Die Unternehmensuntergliederung gilt nach dem Umsatzsteuerrecht trotz ihrer zivilrechtlichen Selbstständigkeit als unselbstständig.⁶⁹ Unionsrechtlich ist die Organschaft in Art. 11 MwStSystRL geregelt. Diesbezüglich bestand Streit, ob die Regelung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG, nach der die Anwendbarkeit der organschaftlichen Zurechnung auf juristische Personen als Organgesellschaften begrenzt ist, insbesondere mit dem Grundsatz der Rechtsformneutralität und dem Europarecht zu vereinbaren ist, da natürliche Personen und Personenvereinigungen vom Wortlaut nicht erfasst sind.⁷⁰

Der EuGH hat in der Sache Larentia+Minerva (C-108/14)⁷¹ und Marenave (C-109/14)⁷² entschieden, dass eine Beschränkung der Organschaft auf juristische Personen als Organgesellschaften und damit ein Ausschluss von Personengesellschaften nur dann mit dem Unionsrecht vereinbar ist, wenn dieser Ausschluss der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerhinterziehung oder -umgehung dient. Grundsätzlich können folglich Personengesellschaften als Organgesellschaften Teil eines umsatzsteuerrechtlichen Organkreises sein. Es sei Aufgabe der nationalen Gerichte zu prüfen, ob der Ausschluss von Personengesellschaften eine für die Verhinderung von Missbrauch und Steuerhinterziehung erforderliche und geeignete Maßnahme ist und ob das deutsche Recht richtlinienkonform so ausgelegt werden kann, dass Personengesellschaften in die umsatzsteuerliche Organschaft einbezogen werden können. Diese Aufgabe hat der BFH in mehreren Entscheidungen übernommen. Nach dem Urteil des V. Senats des BFH ist § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG teleologisch erweiternd auszulegen, sodass die Norm auch auf Personengesellschaften anzuwenden ist, bei der neben dem Organträger Gesellschafter nur Personen sind, die nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG in das Unternehmen des Organträgers finanziell eingegliedert sind.⁷³ Auch der XI. Senat des BFH legt § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG richtlinienkonform nunmehr so aus, dass der Begriff „juristische Person“ (jedenfalls) auch eine GmbH & Co. KG umfasst.⁷⁴ Während allerdings der V. Senat beim BFH aufgrund der unterschiedlichen Verfasstheit und zivilrechtlichen Abweichungen der Personengesellschaft zur juristischen Person eine Eingliederung mit Durchgriffsrechten vorsieht und die Eingliederung einer Personengesellschaft nur ausnahmsweise dann anwendet, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist⁷⁵, sieht der XI. Senat des BFH eine GmbH & Co KG als kapitalistisch geprägte Personengesell-

68 Schiebl, StuB 2013, 363.

69 Sterzinger, BB 2013, 1303.

70 Vgl. BFH V R 25/13.

71 EuGH vom 16.7.2015, C-108/14 und C-109/14, BStBl II 2017, 604.

72 EuGH vom 16.7.2015, C-108/14 und C-109/14, a.a.O.

73 BFH vom 2.12.2015, V R 25/13, DStR 2016, 219.

74 BFH vom 19.1.2016, XI R 38/12, DStR 2016, 587.

75 BFH vom 2.12.2015, V R 25/13; dem folgend: Abschn. 2.8. Abs. 2 S. 5f UStAE.

schaft per se als eingliederungsfähig an.⁷⁶ Mit dem BMF-Schreiben vom 26.5.2017 wurde die Rechtsprechung von der Finanzverwaltung übernommen. Nunmehr gilt nach Abschnitt 2.8. Abs. 2 S.5 f. UStAE: „Eine Personengesellschaft kann ausnahmsweise wie eine juristische Person als eingegliedert i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG anzusehen sein, wenn die finanzielle Eingliederung wie bei einer juristischen Person zu bejahen ist (siehe dazu Abschn. 2.8. Abs. 5a).“ D.h. nach der Mitte 2021 geltenden Verwaltungsauffassung kann eine Personengesellschaft Organgesellschaft eines Organkreises sein, wenn alle Gesellschafter (Anteilseigner) ihrerseits im Organkreis (entweder selbst als Organgesellschaften oder als Organträger) eingegliedert sind. In diesem Fall „kontrolliert“ der Organträger mittelbar oder unmittelbar die Personengesellschaft, sodass der Wille des Organträgers durchgesetzt werden kann. Allein unter dieser restriktiven Voraussetzung, dass alle gesellschaftsrechtlichen Anteile an der Personengesellschaft unmittelbar oder mittelbar beim Organträger eingegliedert sind, kann die Personengesellschaft ihrerseits Organgesellschaft sein. Ein „Organschafts-Blocker“ ist demnach bereits ein Gesellschafter mit einem Kleinstanteil (z.B. ein Anteilseigner mit einer Beteiligungsquote von 0,1 %).⁷⁷ Aktuell ist diese Ansicht allerdings bereits im Wandel.

Auf Vorabentscheidungsersuchen des FG Berlin-Brandenburg v. 21.11.2019, 5 K 5044/19 (Rs. C-868/19 zur Eingliederung einer Personengesellschaft) entschied der EuGH mit Urteil vom 15.4.2021⁷⁸, dass die oben dargestellte, derzeitige Verwaltungsansicht gegen Art. 11 MwStSystRL verstoße. Nach Ansicht des EuGH ist wichtig, dass der Begriff der engen Verbindungen durch finanzielle Beziehungen im Sinne von Art. 11 der Richtlinie autonom und einheitlich und somit nicht nach nationalen zivil- oder gesellschaftsrechtlichen Anforderungen, ausgelegt wird. Eine solche Auslegung sei, obwohl die Einführung einer Mehrwertsteuergruppenregelung für die Mitgliedstaaten fakultativ ist, verbindlich, um, wenn auf sie zurückgegriffen wird, zu vermeiden, dass es bei der Anwendung dieser Regelung Divergenzen zwischen den Mitgliedstaaten gibt. Die Mitgliedstaaten dürfen zum Nachweis des Vorliegens einer engen Verbindung durch finanzielle Beziehungen keine Kriterien heranziehen, die sich ausschließlich auf bestimmte Arten juristischer Personen beziehen. Auch können sich die Mitgliedstaaten nicht auf Besonderheiten ihres nationalen Rechts berufen, um den in Art. 11 Abs. 1 der MwStSystRL aufgestellten Voraussetzungen eine weitere hinzuzufügen. Zum Grundsatz der Verhältnismäßigkeit sei festzustellen, dass eine nationale Regelung, mit der alle Personengesellschaften, zu deren Gesellschaftern natürliche Personen gehören, systematisch von den Vorteilen der Mehrwertsteuergruppe ausgeschlossen werden, über das hinausgeht, was zur Erreichung des Ziels der Verhinderung missbräuchlicher Praktiken oder Verhaltensweisen und der Vermeidung von Steuerrückziehung oder -umgehung erforderlich ist. Der Grundsatz der steuerlichen

76 BFH vom 19.1.2016, XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567 und vom 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581.

77 Eine Zusammenfassung bieten: *Höink/Langenhövel*, DER KONZERN 2017, 469 mit der Auffassung, dass auch der 0,0 %-Anteil ein „Organschafts-Blocker“ sei.

78 EuGH vom 15.4.2021, Rs. C-868, Finanzamt für Körperschaften Berlin, ECLI:EU:C:2021:285; DStR 2021, 915.

2. Unternehmer, Unternehmen (§ 2 UStG)

Neutralität verbietet es insbesondere, Wirtschaftsteilnehmer, die gleichartige Umsätze tätigen, bei der Erhebung der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln. Für die Frage, ob Gegenstände oder Dienstleistungen gleichartig sind, ist die Rechtsform, in der der Hersteller oder der Dienstleistungserbringer seine Tätigkeit ausübt, grundsätzlich unerheblich.

Auch der BFH hat mit Vorlagebeschluss vom 7.5.2020 – V R 40/19⁷⁹ (Az. EuGH: C-269/20) Zweifel an der derzeitigen Organschaftsregelung und hinterfragt, ob die nationale Bestimmung, nach der der Organträger der Steuerschuldner ist, unionsrechtskonform sei. Dies war bereits seitens des XI. Senats mit Vorlagebeschluss an den EuGH adressiert.⁸⁰ Der V. Senat betrachtet den Organträger als Steuerpflichtigen und wirft zugleich die Frage auf, ob Leistungen einer Organgesellschaft in den nichtwirtschaftlichen Bereich des Organträgers ebenfalls vom Organkreis umfasst seien. Eine EuGH-Entscheidung war bei Redaktionsschluss für dieses Buch noch nicht getroffen. Die Schlussanträge deuten darauf hin, dass ein Wandel bevorsteht und die MwSt-Gruppe als fiktive Einheit statt des Organträgers Steuerpflichtiger sei.

Aktuell arbeitet die Finanzverwaltung daran, die umsatzsteuerliche Organschaft neu zu gestalten. Ziel ist eine umsatzsteuerliche Gruppenbesteuerung, welche die Möglichkeit der Option hin zur Gruppe und Feststellung des Vorliegens einer Gruppe durch die Finanzverwaltung enthält, wenn gewisse Kriterien der gegenseitigen Eingliederung gewahrt sind. Nachdem die Ergebnisse im März 2019 in einem Eckpunktepapier dargestellt wurden, geriet der weitere Fortschritt allerdings ins Stocken.

- 12** Rechtsfolge der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft ist, dass sämtliche Organgesellschaften und der Organträger ein Unternehmen sind und die Organgesellschaften ihre umsatzsteuerrechtliche Selbstständigkeit verlieren. Die Organgesellschaften werden Teil des Unternehmens des Organträgers. Dies bedeutet, dass der Organträger Steuerschuldner für alle aus dem Organkreis entstehenden Umsatzsteuerbeträge wird und zur Abgabe der Voranmeldungen und Jahressteuererklärungen verpflichtet ist.⁸¹ Soweit Leistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen erbracht werden, handelt es sich um innerbetriebliche Vorgänge und somit nichtsteuerbare Inenumsätze.⁸² Allerdings sind ausländische Betriebsstätten einer Organgesellschaft bzw. zu einem inländischen Organkreis gehörende Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften im Verhältnis des Organkreises (Unternehmen des Organträgers) zur jeweils anderen Partei wie fremde Dritte zu beurteilen (z.B. Leistungen zwischen einer ausländischen Betriebsstätte einer in-

⁷⁹ UR 2020, 541; EuGH-Vorlage Rs. C-269/20, T gegen S.

⁸⁰ BFH, EuGH-Vorlage vom 11.12.2019, XI R 16/18, Az. EuGH Rs. C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie, UR 2020, 338.

⁸¹ *Radeisen*, SteuK 2013, 133; *ReiB*, in *ReiB/Kraeusel/Langer*, UStG, § 2, Rn. 104.

⁸² Vgl. Abschn. 14.1. Abs. 4 S. 1 UStAE; *SchieBl*, StuB 2013, 363.

ländischen Organgesellschaft sind keine nichtsteuerbaren Innenumsätze).⁸³ In der Folge sind ausgeführte Leistungen keine nichtsteuerbaren Innenleistungen zwischen Betriebsstätte (umsatzsteuerrechtlich „feste Niederlassung“) und Gesellschaft.⁸⁴ Spiegelbildlich zur Nichtsteuerbarkeit der Innenumsätze gilt, dass für die Innenleistungen kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden kann.⁸⁵ Soweit die tatbestandlichen Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vorliegen, besteht weder nach europäischem noch nach nationalem Recht ein Wahlrecht, sodass von Gesetzes wegen zwingend die Wirkungen der Organschaft eintreten oder diese nicht vorliegen.⁸⁶

Die Voraussetzungen für eine Organschaft im umsatzsteuerrechtlichen Sinne entsprechen nicht den Voraussetzungen der körperschaft- oder gewerbesteuerlichen Organschaft.⁸⁷ Maßgebliche Kriterien einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 S. 1 UStG die finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers. Nach herrschender Ansicht ist es nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Eine Organschaft kann deshalb auch noch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht besonders stark ausgeprägt, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ist, sodass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt. Es müssen aber alle Eingliederungsmerkmale erfüllt sein. Fehlt ein Eingliederungsmerkmal, so ist keine umsatzsteuerrechtliche Organschaft gegeben.

13

2.4.1 Finanzielle Eingliederung

Die finanzielle Eingliederung setzt den Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft voraus, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durchzusetzen.⁸⁸ Wenn die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen entsprechen, liegt die finanzielle Eingliederung vor, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt, sofern keine höhere qualifizierte Mehrheit für die Beschlussfassung in der Organgesellschaft erforderlich ist.⁸⁹ Im Interesse der Rechtsklarheit sind Stimmbindungsverein-

14

83 Siehe dazu EuGH vom 17.9.2014 – C-7/13 –, Skandia, UR 2014, 847 sowie EuGH vom 11.3.2021, Rs. C-812/19, Danske Bank, UR 2021, 356. Ein BMF-Schreiben mit einer restriktiven Übernahme der Grundsätze des Urteils in der Rs. C-7/13 in die deutsche Verwaltungsauffassung war bereits als Entwurf an die Verbände entsandt. Eine Veröffentlichung steht derzeit noch aus.

84 EuGH vom 17.9.2014 – C-7/13 –, Skandia, UR 2014, 847. Etwas anderes gilt bei Leistungen zwischen dem Organträger und seinen ausländischen Betriebsstätten. Diese gehören zu seinem Unternehmen, mit der Folge, dass zwischen ihnen ausgeführte Leistungen nichtsteuerbare Innenumsätze sind (Abschn. 2.9. Abs. 6 UStAE).

85 *Reiß*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 2, Rn. 99.

86 BFH vom 29.10.2008, XI R 74/07, BStBl. II 2009, 256; *Reiß*, in: *Reiß/Kraeusel/Langer*, UStG, § 2, Rn. 120.

87 Abschn. 2.8. Abs. 3 S. 1 UStAE.

88 Abschn. 2.8. Abs. 5 S. 1 UStAE.

89 BFH vom 1.12.2010, XI R 43/08, BStBl. II 2011, 600; Abschn. 2.8. Abs. 5 S. 2 UStAE.