

Stitz-Lehrwerk

Umsatzsteuer

Teile 1 - 3

Ohne Einverständnis des Verfassers ist es nicht gestattet,
das Skript oder Teile daraus nachzudrucken oder anderweitig zu vervielfältigen.

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2020

Vorbemerkung

Zur Bearbeitung des Teils zur Umsatzsteuer ist anzuraten, den UStAE zum Lesen mit heranzuziehen. Im Gegensatz zu den gängigen Richtlinien ist der UStAE mit vielen Beispielen versehen und damit sehr verständlich.

Da der UStAE mehrmals jährlich geändert wird, ist die Ihnen vorliegende Fassung auch sehr aktuell. Aus diesem Grund kann es aber sein, dass die hier zitierten Fundstellen unterjährig nicht mit der aktuellsten Fassung übereinstimmen. Umgekehrt wird der UStAE in der zum Redaktionsschluss gültigen Fassung verwendet, die allerdings erst mit einer Zeitverzögerung Eingang in die Beck'schen Steuerrichtlinien findet. Eine aktuelle konsolidierte Fassung des UStAE finden Sie auch auf der Website des BMF unter „Themen > Steuern > Steuerarten > Umsatzsteuer > Umsatzsteuer-Anwendungserlass“.

Zum 1.1.2020 haben sich erhebliche Änderungen im UStG in Bezug auf den innergemeinschaftlichen Warenverkehr ergeben. Da im Steuerberaterexamen 2020 auch noch der Rechtsstand vor dem 1.1.2020 relevant sein könnte, werden beide Rechtsstände dargestellt. Zum Zeitpunkt des Redaktionsschlusses standen die zu erwartenden Anpassungen des UStAE noch aus, so entsprechende Verweise hierauf nicht möglich waren.

Rechtsstand: **31.3.2020**

Umsatzsteuer

Inhaltsverzeichnis

Vorbemerkung	I
Inhaltsverzeichnis.....	III
TEIL 1 EINFÜHRUNG	1
A. Steuerart	1
B. Europäische Harmonisierung	1
C. Gesetzssystematik.....	2
D. Testfragen.....	5
TEIL 2 LEISTUNGSAUSTAUSCH (LEISTUNG GEGEN ENTGELT)	1
A. Grundbegriffe	1
I. Leistung.....	1
II. Gegenleistung	1
III. Wechselseitiger Zusammenhang	1
B. Lieferung/Werklieferung	2
I. Abgrenzung.....	2
II. Lieferer und Erwerber.....	3
III. Umfang der Werklieferung	3
IV. Einheitlichkeit der Leistung	4
V. Sonderfälle der Lieferung.....	5
C. Sonstige Leistung	7
I. Begriff.....	7
II. Dienstleistungskommission	7
D. Fehlender Leistungsaustausch.....	8
I. Schadensersatz.....	8
II. Mitgliederbeiträge.....	11
III. Zuschüsse.....	12
IV. Erbschaft, Erbauseinandersetzung.....	12
V. Innenumsätze	13
VI. Entschädigungen	13
E. Geschäftsveräußerung im Ganzen	13

I. Grundsätze.....	13
II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen.....	14
F. Testfragen	14
G. Aufgaben und Lösungen	19
TEIL 3 UNTERNEHMER	1
A. Grundsätze.....	1
I. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	1
II. Selbständigkeit.....	1
B. Gesellschaften.....	2
I. Grundsätze.....	2
II. Umsatzsteuerliche Würdigung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge	2
III. Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter.....	4
IV. Vorgründungsgesellschaft.....	5
C. Organschaft	6
I. Voraussetzungen	6
II. Rechtsfolgen der Organschaft.....	9
III. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft.....	10
D. Umfang des Unternehmens.....	11
I. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft.....	11
II. Grundsatz der Unternehmenseinheit.....	11
E. Juristische Personen des öffentlichen Rechts	11
F. Testfragen	14
G. Aufgaben und Lösungen	16
TEIL 4 ORT DER LEISTUNG	1
A. Inland, Ausland, Gemeinschaftsgebiet.....	1
I. Grundsätze.....	1
II. Freihafenumsätze.....	1
B. Ort der Lieferung	2
I. Grundregeln	2
II. Reihengeschäfte	4
III. Sonderregelungen.....	7

C. Ort der sonstigen Leistung	8
I. Grundsätze.....	8
II. Leistungsempfänger ist kein Unternehmer.....	8
III. Leistungsempfänger ist ein Unternehmer.....	12
IV. Sonderfälle.....	13
D. Testfragen.....	14
E. Aufgaben und Lösungen	15
TEIL 5 GRENZÜBERSCHREITENDE LEISTUNGEN.....	1
A. Grundsätze	1
B. Ausfuhr/Einfuhr (Drittland).....	2
I. Steuerpflichtige Einfuhr	2
II. Steuerfreie Ausfuhrlieferung.....	2
III. Lohnveredelung.....	5
IV. Grenzüberschreitende Güterbeförderung bei Ausfuhr	5
V. Vermittlungsleistungen (§ 4 Nr. 5 UStG).....	6
C. Innergemeinschaftliche Lieferung/Erwerb.....	7
I. Steuerpflichtiger innergemeinschaftlicher Erwerb	7
II. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung	12
III. Reihengeschäfte innerhalb der EU.....	19
IV. Neue Fahrzeuge	23
V. Verbrauchsteuerpflichtige Waren.....	25
D. Grenzüberschreitende sonstige Leistungen	26
I. Nichtsteuerbarkeit von B2B-Leistungen ins Ausland.....	26
II. Steuerbarkeit von B2B-Leistungen ins Inland	27
E. Verfahrensvorschriften	29
I. Zusammenfassende Meldung (§ 18a UStG).....	29
II. Fahrzeuglieferungs-Meldepflichtverordnung	29
III. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	29
IV. Aufzeichnungspflichten	30
F. Testfragen	30
G. Aufgaben und Lösungen.....	32

TEIL 6 UNENTGELTLICHE WERTABGABEN UND LEISTUNGEN AN DAS PERSONAL	1
A. Grundsätze	1
B. Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben	2
I. Entnahme von Gegenständen (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG).....	2
II. Zuwendung von Gegenständen an Personal (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG)	3
III. Andere unentgeltliche Zuwendungen (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG).....	3
C. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben (§ 3 Abs. 9a UStG)	4
I. Unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.....	4
II. Unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG.....	6
D. Leistungen des Arbeitgebers an sein Personal	7
I. Grundsatz: Entgeltliche Leistung	7
II. Ausnahme: Unentgeltliche Zuwendung	7
III. Verbilligte Leistungen an das Personal	8
E. Testfragen	8
F. Aufgaben und Lösungen	10
TEIL 7 BEMESSUNGSGRUNDLAGE	1
A. Regelbemessungsgrundlage Entgelt	1
I. Grundsätze	1
II. Einzelfälle	1
III. Entgelt bei tauschähnlichen Umsätzen.....	2
IV. Bemessungsgrundlage bei Einfuhr und innergemeinschaftlichem Erwerb.....	3
B. Ersatz- und Mindestbemessungsgrundlage	3
I. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Umsätzen	3
II. Mindestbemessungsgrundlage.....	4
C. Änderung der Bemessungsgrundlage	5
I. Voraussetzungen	5
II. Einzelfälle	6
D. Differenzbesteuerung	10
I. Voraussetzungen	10
II. Rechtsfolge	10
III. Vorsteuerabzug	10
IV. Verzicht	10

V. Besonderheiten.....	10
E. Testfragen	11
F. Aufgaben und Lösungen	13
TEIL 8 STEUERBEFREIUNGEN	1
A. Überblick.....	1
B. Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzug	1
C. Optionsfähige Steuerbefreiungen.....	2
I. Option nach § 9 UStG	2
II. Befreiung des Geld- und Kapitalverkehrs.....	3
III. Grundstücksveräußerungen.....	4
IV. Grundstücksvermietung.....	4
V. Wohnungseigentümergeinschaften.....	5
D. Steuerbefreiungen ohne Vorsteuerabzug	5
I. Heilberufliche Tätigkeiten.....	5
II. Wohlfahrt, Unterricht, Kultur	6
III. § 4 Nr. 28 UStG.....	6
E. Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG.....	6
I. Voraussetzungen	6
II. Rechtsfolgen	7
III. Option zur Regelbesteuerung (§ 19 Abs. 2 UStG)	7
F. Reiseleistungen	8
G. Testfragen.....	8
H. Aufgaben und Lösungen.....	16
TEIL 9 ENTSTEHUNG UND ENTRICHTUNG DER STEUER.....	1
A. Steuersatz	1
I. Grundsatz.....	1
II. Ermäßigter Steuersatz	1
III. Besondere Steuersätze für Land- und Forstwirtschaft	2
B. Entstehung der Steuer auf Leistungen des Unternehmers	2
I. Berechnung der Steuer nach vereinbarten oder vereinnahmten Entgelten..	2
II. Entstehung der Steuer bei Sollversteuerung.....	2
III. Entstehung der Steuer bei Istversteuerung.....	3

C. Entstehung der Steuer in Sonderfällen	3
I. Entstehung der zu Unrecht ausgewiesenen Steuer	3
II. Entstehung der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.....	4
III. Entstehung der Steuer in weiteren Sonderfällen	4
D. Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse Charge)	4
I. Grundsätze.....	4
II. Einzelne Tatbestände.....	5
E. Anmeldung der Steuer	11
F. Testfragen	12
G. Aufgaben und Lösungen	13
TEIL 10 RECHNUNGEN.....	1
A. Rechnungsbegriff.....	1
I. Grundsätze.....	1
II. Gutschrift.....	1
III. Übermittlung	2
B. Ordnungsmerkmale für Rechnungen	2
I. Rechnungen über steuerpflichtige Leistungen	2
II. Rechnungserteilung bei Leistungen ins Gemeinschaftsgebiet	4
C. Sonderfälle	5
I. Kleinbetragsrechnungen.....	5
II. Fahrausweise	5
III. Istversteuerung von Anzahlungen	5
D. Zu Unrecht ausgewiesene Steuer	5
I. Unrichtiger Steuerausweis.....	5
II. Unberechtigter Steuerausweis	6
E. Testfragen	8
TEIL 11 VORSTEUERABZUG	1
A. Grundvoraussetzungen	1
I. Vorsteuerabzugstatbestände des § 15 Abs. 1 UStG	1
II. Generelle Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug.....	1
III. Besondere Voraussetzungen für bestimmte Tatbestände.....	4
B. Ausschluss des Vorsteuerabzugs	7
I. Verwendung für Ausschlussumsätze oder nichtsteuerbare Umsätze.....	7

II. Vorsteuerabzugsbeschränkung bei bestimmten nicht abziehbaren Betriebsausgaben	10
III. Vorsteuerabzugsbeschränkung bei Grundstücken, die nur teilweise unternehmerisch genutzt werden	11
C. Vorsteuerberichtigung	12
I. Grundsätze	12
II. Anwendungsfälle	13
III. Vereinfachungen	17
IV. Unzutreffender Vorsteuerabzug	18
D. Testfragen	18
E. Aufgaben und Lösungen	22
TEIL 12 KLAUSURAUFGABEN	1
A. Vorbemerkung	1
B. Kardinal-Fall	1
I. Aufgabe	1
II. Lösung Kardinal-Fall	2
C. Piano-Fall	6
I. Aufgabe	6
II. Lösung Piano-Fall	8
D. Reise-Fall	12
I. Aufgabe	12
II. Lösung Reise-Fall	14
E. Rio-Fall	18
I. Aufgabe	18
II. Lösung Rio-Fall	20
F. Hörigen-Fall	26
I. Aufgabe	26
II. Lösung Hörigen-Fall	28

Teil 1 Einführung

A. Steuerart

Die Umsatzsteuer war ursprünglich eine **Verkehrsteuer** und ist eine **Gemeinschaftsteuer**, weil sie dem Bund, den Ländern und Gemeinden zusteht (Art. 106 Abs. 3 und Abs. 5a GG). Eine Verkehrsteuer nimmt den Verkehrsvorgang selbst (z. B. die Lieferung einer Ware oder die Übertragung eines Grundstücks) zum Anlass einer Steuererhebung.

Die Einordnung der Umsatzsteuer als Verkehrsteuer kann allerdings heute nur noch historisch begründet werden. Nach dem Sinn und Zweck der 1968 auf das System einer **Mehrwertsteuer** umgestellten Umsatzsteuer stellt diese eine **Verbrauchssteuer** dar, denn über das System des Vorsteuerabzugs wird auf jeder Fertigungsstufe nur der Mehrwert und nicht der gesamte Verkehrsvorgang erfasst. Exporte sind steuerfrei, Importe werden an der Grenze besteuert und somit den im Inland hergestellten Gütern gleichgestellt. Anders als die Steuern vom Einkommen und Ertrag wird also nicht die Wertschöpfung im Inland, sondern der Verbrauch im Inland besteuert. Art. 1 Abs. 2 der **Mehrwertsteuersystem-Richtlinie (MwStSystRL)** bezeichnet die Mehrwertsteuer daher auch explizit als Verbrauchssteuer. Eine rechtliche Einordnung in Deutschland als Verkehrsteuer dient daher im Wesentlichen nur noch organisatorischen Zwecken innerhalb der Finanzverwaltung.

B. Europäische Harmonisierung

Die Umsatzsteuer ist die erste und bisher einzige einheitliche Steuer innerhalb der EU. Die Besteuerungsgrundlagen sind daher – von Ausnahmen abgesehen – in allen EU-Ländern harmonisiert. Zweck dieser Vereinheitlichung war vor allem, die innergemeinschaftlichen Steuergrenzen aufzuheben und dadurch den **Binnenmarkt** zu errichten sowie der EU eine einheitliche Steuerquelle zu verschaffen, denn die Mitgliedstaaten führen basierend auf der Umsatzsteuerbemessungsgrundlage einen Teil des **Steueraufkommens** an die EU ab.

Vor allem die Steuersätze bleiben aber von den einzelnen Mitgliedstaaten frei bestimmbar, wobei ein **Mindeststeuersatz von 15 %** vorgeschrieben ist. Neben dem in Deutschland unmittelbar geltenden UStG hat daher sog. **Mehrwertsteuersystem-Richtlinie** (MwStSystRL, Beck Steuergesetze 550) erheblichen Einfluss auf das deutsche Umsatzsteuerrecht erhalten. Wie alle Richtlinien ist auch die MwStSystRL kein unmittelbar geltendes Recht, sondern richtet sich nur an die Mitgliedstaaten und verpflichtet diese zur innerstaatlichen Umsetzung. Das deutsche UStG muss sich aber an den Vorgaben der MwStSystRL messen lassen. Zweifelhafte Begriffe im UStG sind **richtlinienkonform** auszulegen. Verstöße des deutschen UStG gegen die Vorgaben der Richtlinie kann der Steuerpflichtige im Einzelfall gerichtlich angreifen, er kann sich dann unmittelbar auf die für ihn günstigere Richtlinie berufen. Eine Berufung auf die Richtlinie erfolgt dabei stets auf Antrag des Steuerpflichtigen und damit nur zu dessen Vorteil. Das Finanzamt kann sich nicht zulasten des Steuerpflichtigen auf die Richtlinie berufen. Eine richtlinienkonforme Auslegung des deutschen Rechts indessen wirkt für und gegen den Steuerpflichtigen. Dabei sind allerdings die verfassungsrechtlichen Grenzen der Auslegung – insbesondere der Auslegung gegen den Wortlaut – zu beachten.

Neben der MwStSystRL besteht seit einigen Jahren die kontinuierlich ausgebaute **Durchführungsverordnung (EU) 282/2011** (Beck Steuergesetze 550a). Sie ist – anders als die MwStSystRL – unmittelbar geltendes Recht und bedarf keiner innerstaatli-

chen Umsetzung. Der UStAE nimmt zunehmend Bezug auf diese Verordnung, dabei wird die Abkürzung MwStVO verwendet.

C. Gesetzssystematik

(1) Steuergesetz/Steuerbarkeit (§ 1 UStG)

§ 1 UStG beschreibt die **steuerbaren** Umsätze. Das UStG kennt drei Arten von steuerbaren Umsätzen:

(a) Leistungsaustausch (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (von einem Unternehmer, im Rahmen des Unternehmens, im Inland).

Entsprechend den unionsrechtlichen Vorschriften in Art. 16 und Art. 26 MwStSystRL werden die steuerbaren **unentgeltlichen Wertabgaben** den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt, § 3 Abs. 1b, § 3 Abs. 9a UStG.

(b) Einfuhr (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG)

Das Verbringen (Einfuhr) von Gegenständen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und die Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr (auch durch Nichtunternehmer!). Die Einfuhrumsatzsteuer wird vom Zoll (Bund) erhoben und verwaltet (Art. 108 Abs. 1 GG), die übrige Umsatzsteuer von den Finanzämtern (Länder, Art. 108 Abs. 2 GG). Zum Verständnis der Besteuerung der Einfuhr siehe Teil 5 unter A.

(c) Innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG)

Der innergemeinschaftliche Erwerb ist ein Ersatztatbestand für die Einfuhrumsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Warenverkehr seit Wegfall der Zollgrenzen zum 01.01.1993. Zum Verständnis der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs siehe Teil 5 unter A.

(2) Steuerfreiheit/Steuerpflicht (§§ 4-9 UStG)

Ein nach § 1 UStG steuerbarer Umsatz ist steuerpflichtig, sofern er nicht in § 4, § 4b und § 5 UStG befreit ist. **Steuerbefreiung und Nichtsteuerbarkeit** sind scharf zu trennen!

(3) Steuersatz (§ 12 UStG)

Der **Regelsteuersatz** beträgt 19 %. **Ermäßigter** Steuersatz in den Fällen des § 12 Abs. 2 UStG: 7 %. Daneben bestehen noch Sondersteuersätze für die Land- und Forstwirtschaft (§ 24 UStG).

Der Steuersatz ist vor der Bemessungsgrundlage zu prüfen, da die Umsatzsteuer aus der (Brutto-)Gegenleistung herauszurechnen ist. Divisor 1,19 bzw. 1,07.

(4) Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG; § 11 UStG für Einfuhr)

(a) Beim Leistungsaustausch (§ 10 Abs. 1 und 2 UStG)

Entgelt = Gegenleistung \cdot Umsatzsteuer.

(b) Bei den unentgeltlichen Wertabgaben gemäß § 3 Abs. 1b UStG, § 3 Abs. 9a UStG (§ 10 Abs. 4 UStG)

Der Lieferung gleichgestellte Wertabgabe: Bemessungsgrundlage ist der (Netto-) Einkaufspreis + Nebenkosten bzw. mangels Einkaufspreis die

Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG). Der sonstigen Leistung gleichgestellte Wertabgabe: Bemessungsgrundlage sind die vorsteuerbehafteten Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG) oder sämtliche Ausgaben (§ 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG).

(c) **Mindest-Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)**

Bei Umsätzen der in §10 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG genannten Vereinigungen an ihre Anteilseigner oder diesen nahestehende Personen, Umsätzen von Einzelunternehmern an nahestehende Personen, Umsätze von Unternehmern an ihr Personal oder dessen Angehörige ist die **Bemessungsgrundlage** nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen, wenn das vereinbarte Entgelt nicht marktüblich ist und das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG niedriger ist als nach § 10 Abs. 4 UStG.

(5) **Entstehung der Steuerschuld (§§ 13, 18 UStG)**

(a) **Sollversteuerung (Regelfall)**

Grundsatz: Die Umsatzsteuer entsteht **mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung** der Leistung/Teilleistung (nicht Bezahlung!), § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1-3 UStG. Ausnahme: **Mindest-Istversteuerung von Anzahlungen**: § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG.

(b) **Istversteuerung (nur, wenn nach § 20 UStG gestattet!)**

Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Veranlagungszeitraums der Vereinnahmung des Entgeltes. Unerheblich ist, ob die Vereinnahmung vor oder nach Ausführung der Leistung erfolgt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG). Auch bei Istversteuerung wird der Vorsteuerabzug aber nach dem Soll-Prinzip gewährt.

(6) **Änderung der Bemessungsgrundlage (§ 17 UStG)**

(7) **Unrichtiger Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 UStG)**

(8) **Unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)**

(9) **Vorsteuerabzug aus Leistungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 14 und § 14a UStG)**

(a) **Voraussetzungen** des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG sind:

objektiv:

- Leistung eines Unternehmers,
- für das Unternehmen des Empfängers,
- Rechnung nach den §§ 14 und 14a UStG (kann aber nachträglich berichtigt werden) und
- der leistende Unternehmer schuldet die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die Leistung.

subjektiv:

- der Unternehmer, der den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen möchte, beteiligt sich damit nicht wissentlich an einer Steuerhinterziehung (EuGH-Rechtsprechung).

(b) **Einschränkung des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1a und Abs. 1b UStG.**

- (c) Liegt **Ausschluss** nach § 15 **Abs. 2** i. V. m. § 15 **Abs. 3** UStG vor?
 - falls nein: dann Vorsteuerabzug,
 - falls ja: dann kein Vorsteuerabzug,
 - falls teilweise: siehe (d).
 - (d) **Aufteilung** in einen abziehbaren und nicht abziehbaren Teil, § 15 **Abs. 4** i. V. m. § 15 Abs. 2 UStG.
 - (e) Vorsteuerberichtigung, § 17 Abs. 1 S. 2 UStG.
- (10) **Berichtigung eines (früheren) Vorsteuerabzuges (§ 15a UStG)**
- Eine Berichtigung ist nötig bei Änderung der Verhältnisse, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren.
- (11) **Sonstige Vorschriften**
- (a) **§§ 16-22f UStG** enthalten allgemeine Vorschriften für die Besteuerung (Veranlagungszeitraum, Voranmeldungszeitraum, Aufzeichnungspflichten, Erklärungspflichten, Fiskalvertreter).
 - (b) **§§ 23-25e UStG** enthalten Vorschriften über besondere Besteuerungsformen (Durchschnittsätze, Landwirtschaft, Reiseleistungen, Differenzbesteuerung, innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte, Umsätze mit Anlagegold, Haftung, insb. für Betreiber elektronischer Marktplätze).
 - (c) **§§ 26-30 UStG** enthalten Ermächtigungen zum Erlass von Rechtsverordnungen (UStDV!), Übergangs- und Schlussvorschriften.

D. Testfragen

Frage 1:

Ist die Umsatzsteuer eine Verkehrsteuer?

Antwort:

Nein, sie ist eine Verbrauchsteuer (Art. 1 Abs. 2 MwStSystRL). Historisch bedingt wird sie in Deutschland für Zwecke der Organisation der Finanzverwaltung jedoch häufig noch als Verkehrsteuer bezeichnet.

Frage 2:

Was ist Besteuerungsgegenstand bei der Umsatzsteuer?

Antwort:

Besteuerungsgegenstand sind **steuerbare Umsätze** i. S. des § 1 UStG:

- (1) **Lieferungen und sonstige Leistungen** eines Unternehmers gegen Entgelt im Inland im Rahmen seines Unternehmens.

Ersatztatbestände (werden als Leistungen gegen Entgelt behandelt) sind **unentgeltliche Wertabgaben** (Entnahme von Gegenständen, Sachzuwendungen an das Personal, andere unentgeltliche Zuwendungen, die Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes für außerunternehmerische Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals, Erbringung einer Dienstleistung für außerunternehmerische Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals) und das **innergemeinschaftliche Verbringen in das übrige Gemeinschaftsgebiet**.

- (2) **Einfuhr**.
- (3) **Innergemeinschaftlicher Erwerb** im Inland gegen Entgelt.

Frage 3:

Kann ein nicht steuerbarer Vorgang steuerfrei sein?

Antwort:

Nein. Voraussetzung für eine Befreiung (vgl. §§ 4 ff. UStG) ist die Steuerbarkeit. Was nicht steuerbar ist, braucht nicht befreit zu werden, da ohnehin keine Umsatzsteuer anfällt. Es gibt demnach 3 Fälle:

- (1) ein Umsatz ist nicht steuerbar,
- (2) ein Umsatz ist steuerbar, aber steuerfrei,
- (3) ein Umsatz ist steuerbar und steuerpflichtig.

Frage 4:

Was heißt im Umsatzsteuerrecht „Doppelfunktion“ des Entgelts?

Antwort:

Das Entgelt ist **Tatbestandsmerkmal** (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und **Bemessungsgrundlage** (vgl. § 10 UStG).

Teil 2 Leistungsaustausch (Leistung gegen Entgelt)

A. Grundbegriffe

Als **Haupttatbestand** unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens erbringt (Leistungsaustausch).

Voraussetzung für einen Leistungsaustausch sind **Leistung** im umsatzsteuerlichen Sinn, **Gegenleistung** sowie **wechselseitiger Zusammenhang** zwischen Leistung und Gegenleistung.

I. Leistung

- (1) **Leistung** ist der Oberbegriff für **Lieferungen** von Gegenständen und **sonstigen Leistungen**: Lesen Sie bitte § 3 Abs. 1 und Abs. 9 UStG.

Leistung ist Tun, Dulden oder Unterlassen.

Die **Merkmale** sind:

- (a) **willentliches Verhalten** oder rechtmäßiger hoheitlicher Zwang, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG (bitte lesen!),
 - (b) Zuwendung eines **wirtschaftlichen verbrauchsfähigen Vorteils**,
 - (c) **ein Leistungsempfänger** muss identifizierbar sein, was z. B. bei bestimmten staatlichen Subventionen, die einer unbestimmten Zahl von Leistungsempfängern zugutekommen, nicht der Fall ist.
- (2) Grundlage der Leistung ist i. d. R. ein **Verpflichtungsgeschäft**. Zivilrechtliche Mängel des Verpflichtungs- und Erfüllungsgeschäftes sind bedeutungslos, z. B. Lieferung durch Dieb. Einseitige Verpflichtung (z. B. Preiswettbewerb, Auslobung) genügt. Leistung ist auch ohne jede Verpflichtung möglich (Trinkgeld). Ebenso kann die Leistungserbringung auf öffentlich-rechtlichen Verpflichtungen basieren (Parkplatzüberlassung gegen Entgelt durch eine Gemeinde).

II. Gegenleistung

- (1) Gegenleistungen sind Aufwendungen des Leistungsempfängers oder eines Dritten für die Leistung. Die Gegenleistung braucht weder einen Gewinnaufschlag zu enthalten, noch kostendeckend oder gleichwertig zu sein (z. B. Aufwendersatz bei Personalgestellung). Die Gegenleistung kann in Geld (§ 10 Abs. 1 UStG) oder in einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung bestehen (§ 3 Abs. 12 UStG).
- (2) Lieferung gegen Lieferung heißt **Tausch**. Sonstige Leistung gegen sonstige Leistung oder Lieferung gegen sonstige Leistung heißen **tauschähnliche Umsätze** (§ 3 Abs. 12 UStG).

Wird anstelle einer vereinbarten Gegenleistung in Geld eine Lieferung oder sonstige Leistung erbracht, so liegt **Hingabe an Zahlungs Statt** vor (§ 10 Abs. 2 UStG).

III. Wechselseitiger Zusammenhang

Für die Annahme eines Leistungsaustausches reicht aus, dass zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger ein Rechtsverhältnis besteht, in dessen Rahmen gegenseitige bestimmbare Leistungen ausgetauscht werden, und wenn zwischen der

erbrachten Leistung und der Gegenleistung ein **unmittelbarer Zusammenhang** besteht. Nicht erforderlich für das Vorliegen eines Leistungsaustausches ist es, dass eine finale Verknüpfung von Leistung und Entgelt besteht, d. h. der Leistende die Leistung wegen des Entgelts und der Leistungsempfänger das Entgelt wegen der Leistung erbringen. Ein Rechtsverhältnis besteht insbesondere bei zweiseitigen Verträgen; der Begriff „Rechtsverhältnis“ setzt jedoch kein zivilrechtliches Rechtsverhältnis voraus. Auch ein Rechtsverhältnis nach öffentlichem Recht kann somit Grundlage für einen steuerbaren Leistungsaustausch sein.

Bitte lesen Sie Abschn. 1.1 Abs. 1 UStAE.

B. Lieferung/Werklieferung

I. Abgrenzung

- (1) **Lieferung** ist die **Verschaffung der Verfügungsmacht** an einem (fertigen) Gegenstand, § 3 Abs. 1 UStG.
- (2) **Werklieferung** ist die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem im Auftrage des Bestellers aus (Haupt)Stoffen des Unternehmers hergestellten Gegenstand. Die Werklieferung wird wie die Lieferung behandelt.
Lesen Sie bitte § 3 Abs. 4 UStG.
- (3) **Werkleistung** ist eine Unterart der **sonstigen Leistung**: Übernahme der Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes. Der Werkunternehmer darf keine selbst beschafften Hauptstoffe verwenden.
- (4) **Sonstige Leistung** ist jede Leistung, die nicht Lieferung bzw. Werklieferung ist.
Lesen Sie bitte § 3 Abs. 9 UStG.
- (5) Die **Abgrenzung** ist wichtig für den Ort (§§ 3 Abs. 6-8, 3c, 3e, 3g UStG für Lieferung/Werklieferung; §§ 3a, 3b UStG, §§ 1-7 UStDV für sonstige Leistung) und für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers, § 13b UStG. Sie ist ebenfalls wichtig für die Frage des Steuersatzes und der Anwendung bestimmter Steuerbefreiungen. Der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG gilt nur für Lieferungen, nicht für sonstige Leistungen.
- (6) **Werklieferung oder Lieferung?**
Die Werklieferung unterscheidet sich von der Lieferung dadurch, dass der Unternehmer sich gegenüber dem Auftraggeber verpflichtet, einen Gegenstand zu be- oder verarbeiten. Dies ist dann der Fall, wenn ein Werkvertrag abgeschlossen wird. Wird lediglich ein Kaufvertrag abgeschlossen, handelt es sich bei dem Erfüllungsgeschäft um eine Lieferung.
- (7) **Werklieferung oder Werkleistung?**
Wenn der Werkunternehmer selbst beschaffte(n) Hauptstoff(e) verwendet, liegt eine Werklieferung vor, ansonsten eine Werkleistung.
- (8) Eine Lieferung liegt nur bei **Gegenständen** (= körperliche Sachen und alle Arten von Energie) vor. Des Weiteren muss dem Leistungsempfänger die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft werden. Dies erfolgt regelmäßig durch **Eigentumsübertragung**. Bei Grundstückslieferungen geht allerdings die Verfügungsmacht bereits mit Übergang von Nutzen und Lasten auf den Erwerber über. Bei Verkauf mit Ratenzahlungen behält sich der Verkäufer i. d. R. das Eigentum

bis zur Bezahlung der letzten Rate vor. In diesem Fall geht die Verfügungsmacht bereits mit Übergabe des Gegenstands, und nicht erst mit der Bezahlung der letzten Rate, auf den Kunden über. Wird ein Gegenstand vermietet oder verpachtet, liegt keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung vor.

(9) Bitte lesen Sie Abschn. 3.1 UStAE.

II. Lieferer und Erwerber

Wer Lieferer und Erwerber bei Beteiligung mehrerer ist, richtet sich nach den zugrunde liegenden Rechtsverhältnissen. Die Lieferung vollzieht sich zwischen den zur Leistung Verpflichteten und Berechtigten.

Beispiel:

Der Mann M bestellt beim Blumenladen B in Düsseldorf Blumen für Frau F in Essen. B beauftragt den Blumenladen E in Essen. E händigt die Blumen F aus.

Lösung:

E liefert an B, weil zwischen diesen Beiden ein Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen wurde.

B liefert an M, weil B mit M das Verpflichtungsgeschäft abgeschlossen hat.

M liefert (als Nichtunternehmer nicht steuerbar) **an F**.

III. Umfang der Werklieferung

Material- oder Personalbeistellungen des Leistungsempfängers nehmen nicht am Leistungsaustausch teil, d. h. sie sind nicht Teil der Werklieferung und nicht Teil der Gegenleistung. Voraussetzung ist grundsätzlich **Materialidentität**; d. h. der beigegebene Stoff muss im Werk verarbeitet werden. Ansonsten liegt eine sog. **unechte Beistellung** vor, die zum **Tausch** führt.

Wird der gesamte Hauptstoff vom Besteller gestellt (**Materialgestellung**), liegt eine Werkleistung vor.

Beispiel 1:

Ein Bauträger beauftragt einen Bauunternehmer mit der Errichtung eines Gebäudes. Das notwendige Material hat grundsätzlich der Bauunternehmer selbst zu beschaffen. Allerdings stellt der Bauträger ohne Entgelt die Dachziegel zur Verfügung, da er diese aus einem vorherigen Bauprojekt noch vorrätig hat.

Lösung:

Der Bauunternehmer führt eine Werklieferung aus, da er die Stoffe selbst beschafft (§ 3 Abs. 4 UStG). Die Zurverfügungstellung der Dachziegel ist eine steuerlich unbeachtliche Materialbeistellung.

Beispiel 2:

Ein Bauträger beauftragt einen Bauunternehmer mit der Errichtung eines Gebäudes. Das notwendige Material hat der Bauunternehmer selbst zu beschaffen. Weil die Sekretärin des Bauunternehmers länger erkrankt ist und der Bauträger entsprechende personelle Ressourcen hat, verleiht er dem Bauunternehmer für sechs Monate seine Sek-

retärin. Der Gesamtpreis für das zu erstellende Gebäude wurde entsprechend um das Leihentgelt vermindert.

Lösung:

Es liegen zwei unabhängige Leistungen im Wege eines tauschähnlichen Vorgangs mit Baraufgabe vor. Der Bauunternehmer führt eine Werklieferung aus, da er die Stoffe selbst beschafft (§ 3 Abs. 4 UStG). Gleichzeitig erbringt der Bauträger eine sonstige Leistung (Personalgestellung) gegen Entgelt im Wege des tauschähnlichen Umsatzes (§ 3 Nr. 12 S. 2 UStG). Eine Beistellung ist nicht gegeben, da die zur Verfügung gestellte Leistung (Überlassung der Sekretärin) nicht in den zu liefernden Gegenstand (Gebäude) eingegangen ist.

Beispiel 3:

Ein Bauträger beauftragt einen Bauunternehmer mit der Errichtung eines Gebäudes. Das notwendige Material stellt der Bauträger vollständig dem Bauunternehmer zur Verfügung.

Lösung:

Es liegt keine Werklieferung, sondern eine Werkleistung vor, weil der Leistende (Bauunternehmer) die Stoffe nicht selbst beschafft.

Vgl. auch Abschn. 3.8 UStAE.

IV. Einheitlichkeit der Leistung

- (1) Ein **wirtschaftlich einheitlicher Vorgang** stellt **eine Leistung** dar und ist nicht in mehrere Umsätze aufzuspalten.

Eine Werklieferung darf daher nicht in Lieferung und sonstige Leistung aufgeteilt werden. Entsprechendes gilt bei der Entnahme eines fertigen Werkes aus dem Unternehmen.

- (2) **Nebenleistungen (von untergeordneter Bedeutung, üblich)** teilen das **Schicksal der Hauptleistung**, auch wenn sie gesondert berechnet werden. Beispiele für Nebenleistungen: Verpackung und Transport beim Verkauf von Ware; Licht, Wasser, Strom bei Vermietung. Ist die Vermietungsleistung infolge Option (§ 9 UStG) steuerpflichtig, sind auch die Nebenleistungen mit Umsatzsteuer abzurechnen.
- (3) Liegt kein einheitlicher Vorgang vor und sind die Leistungen keine Nebenleistung, ist eine Aufteilung nötig, auch wenn ein Gesamtentgelt vereinbart ist, z. B. Kredit durch Lieferanten (steuerpflichtige Lieferung und steuerfreie Kreditgewährung). Dies gilt auch für die Frage der Bestimmung des Orts der Leistung.
- (4) Selbst wenn eine einheitliche Leistung vorliegt, kann diese nach der Rechtsprechung des EuGH **verschiedenen Steuersätzen** unterliegen (EuGH v. 6.5.2010, C-94/09, *Kommission/Frankreich*, DStR 2010, 977), wenn der jeweilige Mitgliedstaat dies so regelt. So ist das Frühstück eine unselbständige Nebenleistung zur Übernachtungsleistung, dennoch unterliegt nur der Übernachtungsleistungsanteil nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG dem ermäßigten Steuersatz. Ohne eine entsprechende gesetzliche Regelung unterliegt allerdings die einheitliche Leistung insgesamt dem Steuersatz, der für den Hauptbestandteil gilt (EuGH v. 18.1.2018, C-463/16, *Stadion Amsterdam*, DStR 2018, 246).

Vgl. auch Abschn. 3.10 und 3.11 UStAE.

V. Sonderfälle der Lieferung

1. Eigentumsvorbehalt

Hier erfolgt die Lieferung bereits vor der Eigentumsübertragung mit Übergabe der Ware (Abschn. 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE). Bei Nichtzahlung und Rückgabe erfolgt **Rückgängigmachung** der Lieferung (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG).

2. Sicherungsübereignung

Hier liegt keine Lieferung bis zur Verwertung trotz Eigentumswechsels vor. Bei Verwertung durch den Sicherungsnehmer liegt

- (1) Lieferung des **Sicherungsgebers an Sicherungsnehmer** und
- (2) Weiterlieferung durch den **Sicherungsnehmer an den Käufer** vor.

Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer ist: Entgelt der 2. Lieferung ./.. Verwertungskosten. Steuerschuldner für die Lieferung des Sicherungsgebers ist der Sicherungsnehmer (§ 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 2 Nr. 2 UStG)!

Bei Veräußerung durch den **Insolvenzverwalter** in der Insolvenz des Sicherungsgebers liegt hingegen nur eine Lieferung des Sicherungsgebers – vertreten durch den Insolvenzverwalter – an den Käufer (nicht an Sicherungsnehmer!) vor. Verwertet der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut im Einverständnis mit dem Insolvenzverwalter gemäß § 170 Abs. 2 InsO, liegen ebenfalls zwei gleichzeitige Lieferungen vor. Die erste Lieferung erbringt der Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer; eine zweite Lieferung erfolgt durch den Sicherungsnehmer an den Abnehmer; § 13b UStG findet keine Anwendung.

3. Zwangsversteigerung

Hier liegt nur eine Lieferung vor, nämlich **Schuldner an Ersteigerer** (steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG: hoheitlicher Zwang).

Bemessungsgrundlage: Versteigerungserlös ./.. Umsatzsteuer. Bei Grundstücken: Meistgebot = netto; wenn steuerpflichtig: Grundstückserwerber ist Steuerschuldner (§ 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 2 Nr. 3 UStG). Die Kosten der Zwangsvollstreckung sind Kaufpreisverwendung und mindern daher nicht die Bemessungsgrundlage.

4. Insolvenzverwalter

Er handelt als Vertreter des Insolvenzschuldners. Daher liegen – wie in anderen Vertretungsfällen – steuerbare Lieferungen des Insolvenzschuldners vor.

5. Leasing/Mietkauf

Ein Leasinggut wird umsatzsteuerlich dem **Leasingnehmer** zugerechnet, wenn dieser nach den vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen kann. In diesem Fall liegt bereits mit Übergabe eine **Lieferung** vor. Das **Entgelt** für die Lieferung setzt sich aus sämtlichen Leasingraten, der Leasingsonderzahlung und dem Andienungspreis zusammen. Macht der Leasinggeber von seinem Andienungsrecht keinen Gebrauch, weil er z. B. nach Ablauf der Grundmietzeit den Gegenstand an einen Dritten zu einem höheren als dem Andienungspreis verkaufen will, liegt keine Rückgängigmachung einer Lieferung vor, sondern eine **Rücklieferung** des Leasingnehmers an den Leasinggeber vor. Entgelt hier-

für ist der zu Vertragsbeginn vereinbarte Andienungspreis. Der Leasinggeber führt dann eine Lieferung an den Dritten aus. Wird das Leasinggut dem **Leasinggeber** zugerechnet, so liegt lediglich eine **sonstige Leistung** (Gebrauchsüberlassung) vor.

Lesen Sie bitte Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE.

6. Agentur

Der Agent erbringt eine **sonstige Leistung** (= Vermittlungsleistung an den Auftraggeber). Der Auftraggeber seinerseits liefert an den Käufer.

7. Kommission

a) Verkaufskommission

Bei einer Verkaufskommission erfolgt ein Verkauf **im eigenen Namen** und **für Rechnung des Kommittenten**. Es liegen **zwei Lieferungen** vor: Kommittent an Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG) und Kommissionär an Dritten (§ 3 Abs. 1 UStG). Es liegt somit **keine Vermittlungsleistung** vor.

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Kommittenten ermittelt sich wie folgt: (Kaufpreis Dritter ./ Aufwendungsersatz des Kommissionärs ./ Provision des Kommissionärs) ./ Umsatzsteuer.

Beide Lieferungen erfolgen im Zeitpunkt der Weiterlieferung durch den Kommissionär. Eine Ausnahme gilt für innergemeinschaftliche Kommissionsgeschäfte: hier kann die Lieferung des Kommittenten bereits mit Transport zum Kommissionär als ausgeführt behandelt werden.

Vgl. Abschn. 3.1 Abs. 3 S. 7 und 8 sowie Abschn. 1a.2 Abs. 7 UStAE).

b) Einkaufskommission

Der Einkauf erfolgt im **eigenen Namen**, aber **für Rechnung des Kommittenten**. Es liegen **zwei Lieferungen** vor: Verkäufer an Einkaufskommissionär (§ 3 Abs. 1 UStG) und dieser an Kommittenten (§ 3 Abs. 3 UStG).

Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung an den Kommittenten beträgt: (Kaufpreis + Aufwendungsersatz + Provision) ./ Umsatzsteuer.

8. Miteigentumsanteil

Die Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Gegenstand ist nach Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 2 UStAE unter Verweis auf die (frühere) BFH-Rechtsprechung eine sonstige Leistung. Damit wäre weder der **ermäßigte Steuersatz** nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG noch die **Steuerfreiheit** für Ausfuhrlieferungen oder innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 UStG) anwendbar.

Diese Rechtsprechung hat der BFH aber aufgegeben und bejaht nun eine Lieferung (BFH v. 18.2.2016, V R 53/14, BStBl. II 2019, 333).

C. Sonstige Leistung

I. Begriff

Jede umsatzsteuerliche Leistung, die nicht Lieferung oder Werklieferung ist, ist eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG).

Werden auch Gegenstände übergeben (Pläne, Konstruktionszeichnungen, Manuskripte), liegt das Schwergewicht aber in der Übermittlung des geistigen Inhaltes oder von Verwertungsrechten, dann liegt nur eine einheitliche sonstige Leistung vor (Abschn. 3.5 UStAE).

Beispiel:

Verkauf eines Videofilms an Privatmann ® Lieferung, voller Steuersatz; aber Überlassung eines Videofilms für Aufführungen ® sonstige Leistung, ermäßigter Steuersatz, § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. b UStG.

Bei einem **Restaurantsumsatz** wird eine sonstige Leistung bewirkt, so dass der **Regelsteuersatz** zur Anwendung kommt. Die **Lieferung von Nahrungsmitteln** unterliegt indessen regelmäßig dem **ermäßigten Steuersatz** nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, so dass die Abgrenzung in der Praxis sehr bedeutsam ist. Als Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen gelten die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder Getränke, zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen (Art. 6 MwStVO, Beck'sche Steuergesetze 550a).

Einzelheiten zur Abgrenzung siehe Abschn. 3.6 UStAE).

II. Dienstleistungskommission

1. Allgemeine Regel

Analog zur Verkaufs- und Einkaufskommission nach § 3 Abs. 3 UStG, wird mit der Regelung des § 3 Abs. 11 UStG eine Leistungskette fingiert, bei der der Unternehmer, der sich in die Erbringung einer sonstigen Leistung im eigenen Namen aber für fremde Rechnung einschaltet, fiktiv zum Empfänger der ersten und zum Erbringer der zweiten Leistung wird. Die **beiden Leistungen** sind vom **Inhalt her gleich**, jede ist aber gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen.

Beispiel 1:

Ein Spediteur aus Düsseldorf lässt für Rechnung eines Maschinenbauunternehmens aus Neuss im eigenen Namen einen Gütertransport durch einen Frachtführer von Neuss nach Basel (Schweiz) ausführen.

Lösung:

Der Frachtführer erbringt eine Güterbeförderung, die in Düsseldorf (Empfängersitz, § 3a Abs. 2 UStG) bewirkt wird. Der steuerbare Umsatz ist gemäß § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG steuerfrei.

Der Spediteur besorgt (zivilrechtlich) eine Beförderungsleistung. Die Besorgungsleistung wird jedoch umsatzsteuerlich als eine Beförderungsleistung behandelt. Ort der Leistung ist Neuss (Empfängersitz, § 3a Abs. 2 UStG). Der steuerbare Umsatz ist gemäß § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG steuerfrei.

Beispiel 2:

Ein Grundstückseigentümer beauftragt eine Vermietungsfirma in Aurich, eine Ferienwohnung auf Norderney im eigenen Namen an wechselnde Feriengäste zu vermieten. Als Entgelt erhält die Vermietungsfirma eine „Provision“ in Höhe von 20 % der Mieteinnahmen, die sie im Übrigen an ihren Auftraggeber weiterleitet.

Lösung:

Der Grundstückseigentümer bewirkt auf Norderney (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG) eine Vermietungsleistung (= sonstige Leistung i. S. von § 3 Abs. 9 UStG) an die Vermietungsfirma. Der steuerbare Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ist als kurzfristige Vermietung (inhaltsgleich mit der Leistung der Vermietungsfirma) steuerpflichtig (§ 4 Nr. 12 S. 2 UStG). Der Steuersatz beträgt 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG). Gegenleistung sind die (weitergeleiteten) Mieteinnahmen abzüglich der Provision. Eine Reiseleistung (§ 25 UStG) liegt nicht vor, weil der Leistungsempfänger (Vermietungsfirma) ein Unternehmer ist.

Die Vermietungsfirma erbringt kurzfristige Vermietungsleistungen an die Mieter, da sie die Mietverträge abschließt und im eigenen Namen erfüllt. Die Vermietungsleistungen werden jedoch als Reiseleistungen i. S. von § 25 UStG besteuert, weil die Vermietung an Nichtunternehmer erfolgt und die Anmietung vom Grundstückseigentümer eine Reisevorleistung ist (Abschn. 25.1 Abs. 1 S. 4 UStAE). Die Reiseleistungen sind in Aurich (§ 3a Abs. 1 UStG) steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels Befreiung steuerpflichtig bewirkt. Der Steuersatz beträgt 19 %, § 12 Abs. 1 UStG (vgl. auch Abschn. 12.16 Abs. 9 UStAE). Gegenleistung ist die Differenz zwischen den vereinnahmten Mieten und den an den Grundstückseigentümer weitergeleiteten Beträgen (= Provision); hieraus ist die Umsatzsteuer heraus zurechnen (§ 25 Abs. 3 UStG). Ein Vorsteuerabzug aus der Anmietung ist nicht möglich (§ 25 Abs. 4 UStG).

2. Besondere Regel (App-Store)

Gemäß § 3 Abs. 11a UStG gelten dieselben Grundsätze der Dienstleistungskommission auch, wenn ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird, eingeschaltet wird. Insbesondere App-Stores, über die ein Endnutzer eine Software von einem Drittanbieter über den App-Store erwerben kann, fallen unter diese Regelung.

D. Fehlender Leistungsaustausch

I. Schadensersatz

1. Echter Schadensersatz

Ein Geschädigter erbringt mit der Hinnahme des Schadens keine Leistung. Daher ist der Schadensersatz, den der Schädiger in Geld oder auch in der Form einer Naturalrestitution erbringt, keine Gegenleistung für eine im Leistungsaustausch erbrachte Leistung.

Tritt für einen Schaden eine Schadensversicherung ein, so ist deren Zahlung grundsätzlich echter Schadensersatz und vom Empfänger nicht zu versteuern. Eine Versicherung kann allerdings auch das Risiko der Gegenleistungsverpflichtung abdecken und damit zur Erfüllung einer Gegenleistungsverpflichtung verwendet werden. Das ist

insbesondere bei Transportversicherungen der Fall, die der **Abnehmer** einer Ware wegen des Übergangs der Preisgefahr nach § 447 BGB bzw. aufgrund einer vertraglichen Regelung zur Absicherung gegen Transportschäden abschließt.

Beispiel:

Elektroeinzelhändler E in Dortmund hat bei Großhändler G in Hamburg einen Fernseher zum Kaufpreis von 2.500 € bestellt. Im Kaufvertrag ist vereinbart, dass E die Gefahr des Untergangs und der Beschädigung der Ware während des Transports zu tragen hat. Auf dem Transport geht der Fernseher zu Bruch. Da E eine Transportversicherung abgeschlossen hat, bittet er die Versicherung, die 2.500 € direkt an G zu überweisen.

Lösung:

Die Lieferung von G an E gilt mit Beginn der Beförderung/Versendung als ausgeführt (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG). Die Lieferung erfolgt gegen Entgelt; der Anspruch auf Zahlung des Kaufpreises ist nicht gemäß § 326 Abs. 1 BGB erloschen, da E die Gefahr des Unterganges trägt. Die Zahlung der Versicherung stellt einen abgekürzten Zahlungsweg dar. Für den Besteller E ist die Versicherungszahlung echter nicht steuerbarer Schadensersatz, weil E keine Leistung getätigt hat.

Einzelheiten siehe Abschn. 1.3 Abs. 1-10 UStAE.

2. Unechter Schadensersatz

Von unechtem Schadensersatz spricht man, wenn es im Rahmen der Schadensbeseitigung zu einem Leistungsaustausch kommt.

Beispiel:

S hat fahrlässig den Pkw des Kfz-Händlers K beschädigt. Der Schädiger S beauftragt den Geschädigten K, den Schaden zu beseitigen, um auf diese Weise seiner Verpflichtung zur Naturalrestitution (vgl. § 249 Abs. 1 BGB) nachzukommen. K berechnet für die Reparatur 1.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer.

Lösung:

K hat an S eine Leistung gegen Entgelt erbracht, indem er den Pkw im Auftrag des S und gegen Bezahlung repariert hat.

Einzelheiten siehe Abschn. 1.3 Abs. 11-16 UStAE.

3. Vertragsstrafen

Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (Abschn. 1.3 Abs. 3 UStAE)

Beispiel 1:

Bauunternehmer B hat sich gegenüber dem Kunden K verpflichtet, ein Bauwerk bis zum 1.10.01 zu erstellen. Für jeden Tag der Fristüberschreitung ist K berechtigt, vom Werkpreis in Höhe von 1 Mio. € einen Abzug von 5.000 € vorzunehmen. Da B die Bauarbeiten erst am 5.10.01 beendet, zahlt K (1 Mio. € ./ 25.000 € =) 975.000 €.

Lösung:

Gegenleistung für die Werklieferung des B ist der Werkpreis in Höhe von 1 Mio. €. Der Abzug von 25.000 € darf die Gegenleistung nicht mindern, sondern stellt Schadensersatz dar.

Dies gilt jedoch nicht, wenn ein Vertrag **einvernehmlich gegen Entschädigungszahlung aufgelöst** wird. In diesem Fall kann der Unternehmer mit dem Verzicht auf eine

ihm zustehende Rechtsposition eine entgeltliche Leistung bewirken (BFH v. 7.7.2005, V R 34/03, BStBl II 2007, 66).

Beispiel 2:

Rechtsanwalt R hat einen Beratervertrag mit seinem Mandanten über fünf Jahre abgeschlossen. Das vereinbarte jährliche Honorar beträgt 100.000 €. Am Ende des Jahres 02 wird der Vertrag wegen unüberbrückbarer Differenzen einvernehmlich aufgelöst. R erhält hierfür eine Zahlung von 50.000 €.

Lösung:

Die Zahlung von 50.000 € stellt ein Entgelt für eine sonstige Leistung des R (Verzicht auf Vertragserfüllung) dar. Diese Leistung ist steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig. Entgelt somit $100/119$ von 50.000 € = 42.017 € (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG).

Wird eine geleistete **Anzahlung** als Schadensersatz bei Nichtverlangen der Leistungserbringung vereinbarungsgemäß einbehalten, handelt es sich nicht um ein nichtsteuerbaren Schadensersatz, sondern um eine (weiterhin) der Umsatzsteuer unterliegende Anzahlung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG.

Beispiel 3:

Max bucht bei einer Fluggesellschaft einen Flug von Düsseldorf nach Berlin für 100 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer, die er mit Buchung zahlt. Weil Max erkrankt, tritt er den Flug nicht an. Nach den Beförderungsbedingungen der Fluggesellschaft darf diese das Entgelt für das Ticket behalten.

Lösung:

Mit Vereinnahmung des Ticketpreises vor Leistungserbringung entsteht bei der Fluggesellschaft eine Steuerschuld nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 4 UStG (sog. „Mindest-Ist-Besteuerung“). Diese bleibt auch nach Verfall des Tickets bestehen, denn die Leistung ist nach wie vor nicht erbracht und das Entgelt nicht zurückgezahlt (also kein § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG, der nach Abschn. 17.1 Abs. 7 UStAE auch die Rückzahlung des Entgelts erfordert). Siehe BFH v. 15.09.2011, V R 36/09, BStBl II 2012, 365. Demgegenüber hat der EuGH entschieden, dass bereits die Zurverfügungstellung des Sitzplatzes durch die Fluggesellschaft die Leistungserbringung darstellt, so dass die Steuer hierauf nach den allgemeinen Grundsätzen und nicht nach den Sonderregeln der Mindest-Ist-Besteuerung entsteht (EuGH v. 23.12.2015, C-250/14, Air France-KLM, C-289/14, Hop!-Brit Air SAS, DStR 2016, 118).

4. Mahnkosten

Erhält ein Unternehmer die Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens erstattet, so handelt es sich dabei nicht um einen Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, sondern um Schadensersatz. Dasselbe gilt für **Mahngebühren** oder **Mahnkosten**, die ein Unternehmer von säumigen Zahlern erhebt. Auch **Verzugszinsen** (§ 288 BGB) und Prozesszinsen (§ 291 BGB) werden als Schadensersatz behandelt.

Vgl. Abschn. 1.3 Abs. 6 UStAE.

5. Warenkreditversicherung

Die Ersatzleistung aufgrund einer Warenkreditversicherung stellt nicht die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar, sondern nicht steuerbaren Schadensersatz (Abschn. 1.3 Abs. 7 UStAE).

6. Kündigung von Werkverträgen

Der **Besteller** kann gemäß § 649 BGB jederzeit den Werkvertrag **kündigen**. Der Unternehmer behält zwar den Anspruch auf Werkpreis, muss sich jedoch insbesondere das anrechnen lassen, was er an Aufwendungen erspart. Umsatzsteuerlich ist wie folgt zu differenzieren:

- Hat der Werkunternehmer seine Leistung nicht, auch nicht teilweise, erbracht, ist der Vergütungsanspruch nach § 649 S. 2 BGB **Schadensersatzanspruch** (Abschn. 1.3 Abs. 5 UStAE).
- Hat der Unternehmer seine **Leistung** bereits **teilweise ausgeführt**, liegt Leistungsaustausch vor. Gegenstand der (neuen) Leistung ist das teilsfertig hergestellte Werk (Abschn. 13.2 S. 2 Nr. 1 S. 6 UStAE). Die Vergütung ist auf den auf den Werktorso entfallenden Teil (= Entgelt) und den auf die nicht erbrachte Leistung entfallenden Teil (= Schadensersatz) aufzuteilen (BGH v. 22.11.2007, VII ZR 83/05, NJW 2008, 1522).

II. Mitgliederbeiträge

1. Echte Mitgliederbeiträge (= kein Leistungsaustausch, Abschn. 1.4 UStAE)

Beiträge zur Erfüllung des satzungsgemäßen Zweckes sind als echte Beiträge **kein Entgelt** für eine steuerbare Leistung. Anhaltspunkt sind gleich hohe Beiträge. Ein Verein ist insoweit nicht Unternehmer (Abschn. 2.10 UStAE).

Diese Auffassung der Finanzverwaltung entspricht aber nicht der Rechtsprechung des EuGH (v. 21.3.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, DStRE 2002, 642). Danach sind Mitgliedsbeiträge an Sportvereine entgegen der deutschen Praxis als **Leistungsentgelt** zu beurteilen. Lediglich die Wahrnehmung der allgemeinen Interessen der Mitglieder einer Vereinigung ist auch nach der Rechtsprechung des EuGH keine steuerbare Leistung gegen Entgelt (EuGH C-515/07, VNLTO, DStR 2009).

Die Leistung des Sportvereins besteht darin, dass er seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen und damit verbundene Vorteile zur Verfügung stellt. Ob und wie häufig die Mitglieder tatsächlich die Anlagen nutzen ist unerheblich, ebenso, ob die Mitgliedsbeiträge als Pauschalbeträge und nicht nutzungsbezogen erhoben werden. Dieser Auffassung hat sich der BFH mehrfach angeschlossen (BFH v. 09.08.2007, V R 27/04, DStR 2007, 1719; v. 11.10.2007, V R 69/06, BFH/NV 2008, 322 und v. 20.03.2014, V R 4/13, DStR 2014, 1539). Die Urteile wurden nicht im BStBl II veröffentlicht, weil die Verwaltung unter Rücksichtnahme auf die große Zahl der in Deutschland betroffenen Vereinsmitglieder an ihrer Sichtweise in Abschn. 2.10 UStAE bislang festhält.

Soweit Vereine oder Berufsverbände steuerbare und auch steuerpflichtige Leistungen erbringen, können sie sich zur Erlangung des Vorsteuerabzugs somit **auf die Rechtsprechung des BFH und des EuGH berufen** und dadurch die Steuerpflicht ihrer Leistungen bewirken. Sie müssen im Zweifel den Klageweg bestreiten. Umgekehrt würde aber ein Verein, der die Nichtsteuerbarkeit nach Verwaltungsauffassung in Anspruch nehmen möchte, aber wegen eines anderen Punktes auf eine Minderung der Umsatzsteuer den Finanzgerichtsweg bestreiten möchte, dort mit der Steuerbarkeit seiner Leistungen konfrontiert werden, so dass sein Klageersuchen möglicherweise im Ergebnis keinen Erfolg haben wird. Denn die Steuerbarkeit der gegen Mitgliedsbeitrag erbrachten Leistungen eines Vereins ist Ergebnis einer (richtlinienkonformen) Auslegung des deutschen Rechts und gilt auch zulasten des Steuerpflichtigen. Kompliziert wird es dann vor allem für Sportvereine, denn deren steuerbare Leistungen sind nach Unionsrecht wiederum eher steuerfrei als nach nationalem Recht. Hier steht aber der

engere Wortlaut des nationalen Rechts (§ 4 Nr. 22 Buchst. b UStG „sportliche Veranstaltungen“) dem weiteren Wortlaut des Unionsrechts (Art. 135 Abs. 1 MwStSystRL „in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen“) entgegen, so dass eine richtlinienkonforme Auslegung des deutschen Rechts *contra legem* nicht möglich ist. Hier muss sich der Steuerpflichtige folglich explizit auf die unionsrechtliche Regelung berufen, was wiederum der Finanzverwaltung verwehrt ist.

2. Unechte Mitgliederbeiträge (= Leistungsaustausch)

Unechte Beiträge gelten Leistungen ab und sind damit – auch nach gegen die Rechtsprechung von BFH und EuGH verstoßenden Verwaltungsauffassung – Entgelt für eine steuerbare Leistung, die den **Sonderbelangen der Mitglieder** dienen (z. B. Lohnsteuer-Hilfevereine). Hier erkennt auch die Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung eine Gegenleistung für eine Leistung. Ggf. muss eine Aufteilung erfolgen (z. B. bei Mietervereinen, Hausbesitzervereinen).

III. Zuschüsse

1. Echte Zuschüsse (= kein Leistungsaustausch)

Steht die Gewährung eines Zuschusses nicht in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit Leistungen des Unternehmers gegenüber Dritten, liegt ein **nicht steuerbarer** Zuschuss vor. In der Praxis sind Zuschüsse dieser Art regelmäßig nur bei Zuwendungen der öffentlichen Hand anzutreffen. Beispiele: Investitionszulagen, Zuschüsse von der Bundesagentur für Arbeit, Zuschüsse von der EU.

Lesen Sie bitte Abschn. 10.2 Abs. 7 bis 10 UStAE.

2. Unechte Zuschüsse (= Leistungsaustausch)

Erbringt der Zuschussempfänger eine Leistung an den Zuschussgeber, handelt es sich um einen unechten Zuschuss. Es liegt ein Leistungsaustausch und damit Entgelt für eine **steuerbare** Leistung vor.

Der Zuschuss ist ein **Entgelt von dritter Seite**, wenn er von einem Dritten (Zuschussgeber) an einen Unternehmer für dessen Leistung gegenüber einem Leistungsempfänger gezahlt wird. Erforderlich ist ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang des Zuschusses mit der vom Unternehmer an den Leistungsempfänger ausgeführten Leistung. Die Zuschüsse müssen an die Umsätze des Unternehmers anknüpfen und wirtschaftlich der **Preisaußfüllung** dienen. Beispiele: Zuschüsse zu Beförderungsleistungen, Zuschüsse des Arbeitgebers für Mahlzeiten der Arbeitnehmer, Mieterzuschüsse, Fahrgeldzuschüsse.

Lesen Sie bitte Abschn. 10.2 Abs. 2 und 3 UStAE.

IV. Erbschaft, Erbauseinandersetzung

Es fehlt an Leistungen des Erblassers. Auch liegt keine unentgeltliche Wertabgabe des Erblassers vor. Wird allerdings das Unternehmen von einer Erbengemeinschaft fortgesetzt und scheidet später ein Erbe im Wege der Erbauseinandersetzung aus, liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn er mit Sachgütern abgefunden wird.

V. Innenumsätze

Es liegt keine Leistung vor, weil keiner anderen Person etwas zugewendet wird. Es erfolgt auch keine unentgeltliche Wertabgabe, da der Gegenstand das Unternehmen nicht verlässt. Innenumsätze kommen vor bei Wertabgaben zwischen verschiedenen Betrieben desselben Unternehmers oder bei „Umsätzen“ im Organkreis. Zu beachten ist, dass u. U. Folgen beim Vorsteuerabzug eintreten, falls nunmehr für steuerfreie Umsätze verwendet wird.

Erfolgt indessen eine Entnahme für außerunternehmerischen Bereich, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG vor.

Beispiel 1:

Ein Bauunternehmer baut ein Mehrfamilienhaus zum Vermieten.

Lösung:

Die Errichtung des Hauses ist ein Innenumsatz, denn das Unternehmen des Bauunternehmers besteht sowohl aus seinem Bauunternehmen als auch aus seinem Vermietungsunternehmen. Die Vorsteuer ist aber wegen § 15 Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG nicht abzugsfähig.

Beispiel 2:

Bauunternehmer baut mit betrieblichen Mitteln auf einem privaten Grundstück ein privates Einfamilienhaus.

Lösung:

Es handelt sich nicht mehr um einen Innenumsatz, weil die unternehmerische Sphäre des Unternehmers verlassen wird. Die Errichtung des Einfamilienhauses stellt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG dar; steuerpflichtig mit 19 %. Die Vorsteuer bleibt abziehbar.

VI. Entschädigungen

Die Übertragung (Abtretung) oder Aufgabe von Ansprüchen auf Sachleistungen gegen Entgelt stellt einen **Leistungsaustausch** dar, unabhängig davon, ob das Entgelt als Entschädigung, Aufwendungsersatz, Schadensersatz bezeichnet wird, z. B. Ablöseentschädigung für Sportler an alten Verein, Entschädigung an Mieter für vorzeitigen Auszug, Entschädigung für Nichtausübung einer Tätigkeit, Wettbewerbsverzicht usw. Der „Verzicht“ auf Erbringung der eigenen Leistung ist aber nur dann eine umsatzsteuerliche Leistung, wenn durch den Verzicht auf eine eigene Tätigkeit einem anderen Beteiligten ein wirtschaftlicher Vorteil zugewendet werden soll.

Zur **Abgrenzung zum echten Schadensersatz** siehe oben unter I. auf S. 88.

E. Geschäftsveräußerung im Ganzen

I. Grundsätze

Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist **nicht steuerbar** (§ 1 Abs. 1a S. 1 UStG), obwohl ganz eindeutig ein Leistungsaustausch vorliegt.

Der Erwerber tritt in die **umsatzsteuerliche Rechtsstellung** des Veräußerers ein (§ 1 Abs. 1a S. 3 UStG), und zwar unabhängig davon, ob die Übertragung zivilrechtlich mittels Einzel- oder Gesamtrechtsnachfolge erfolgt. Die Rechtsnachfolge erstreckt sich insbesondere auf **Berichtigungen nach § 17 UStG** und **nach § 15a UStG**. Der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG wird bei einer Geschäftsveräußerung im Ganzen folglich nicht unterbrochen (§ 15a Abs. 10 UStG).

II. Voraussetzungen und Rechtsfolgen

- (1) Eine Geschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn die **wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens** oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden, wobei die unternehmerische Tätigkeit des Erwerbers auch erst mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs beginnen kann. Entscheidend ist, dass die übertragenen Vermögensgegenstände ein **hinreichendes Ganzes** bilden, um dem Erwerber die **Fortsetzung** einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten unternehmerischen Tätigkeit zu ermöglichen, und der Erwerber dies auch tatsächlich tut.

Beispiel:

Vermieter V veräußert das vermietete Grundstück an den Erwerber E, der in den Mietvertrag eintritt. Die Grundstücksveräußerung ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen.

Abwandlung:

Vermieter V veräußert das Grundstück an den bisherigen Mieter M, der das Grundstück eigenbetrieblich weiter nutzt. Die Grundstücksveräußerung ist eine steuerbare und steuerfreie (§ 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) Lieferung. Auf die Steuerbefreiung kann gemäß § 9 Abs. 1 und 3 UStG verzichtet werden.

- (2) Die **sofortige Abwicklung** der übernommenen Geschäftstätigkeit schließt eine Geschäftsveräußerung folglich aus.
- (3) Auch die **Veräußerung eines Gesellschaftsanteils** kann eine Geschäftsveräußerung im Ganzen sein, wenn das Halten dieses Anteils eine originäre unternehmerische Tätigkeit darstellt, weil beispielsweise **Managementleistungen** an die Gesellschaft erbracht werden (siehe Abschn. 2.3 Abs. 3 S. 5 UStAE), und der Erwerber in diese Rechtsverhältnisse eintritt. Diese Voraussetzung ist in den Fällen der **Organschaft** insbesondere dann erfüllt, wenn der Erwerber in die wirtschaftliche Eingliederung vermittelnden Beziehungen zwischen bisherigem Organträger und der Organgesellschaft eintritt.
- (4) Einzelheiten siehe Abschn. 1.5 UStAE.

F. Testfragen

Frage 1:

Ist eine **Schenkung** ein steuerbarer Umsatz?

Antwort:

Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, da es an der **Gegenleistung fehlt**. Daher erfolgt grundsätzlich kein steuerbarer Umsatz. Es könnte aber eine **unentgeltliche Wertabgabe** (§ 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG) vorliegen, die einen steuerbaren Umsatz gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auslöst.

Frage 2:

Unterliegen **Mitgliederbeiträge** eines Vereins der Umsatzsteuer?

Antwort:

Abschn. 1.4 und 2.10 Abs. 1 UStAE gehen von der überkommenen Auffassung aus, dass ein Verein, der sog. **echte Mitgliederbeiträge** vereinnahmt, um in Erfüllung seines satzungsmäßigen Zwecks die Gesamtelange aller Mitglieder wahrzunehmen, nicht im Leistungsaustausch tätig wird. Diese Auffassung ist nicht mit den unionsrechtlichen Vorgaben des Urteils des EuGH v. 21.03.2002, C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, (DStRE 2002, 642) zu vereinbaren. Nach diesem Urteil ist wie folgt zu unterscheiden:

- (1) Vereinigungen, die an ihre Mitglieder gegen Zahlungen von Mitgliedsbeiträgen **konkrete Leistungen** erbringen, z. B. durch Bereitstellung einer Sportanlage zur Nutzung, werden im Leistungsaustausch tätig;
- (2) nur bei Vereinigungen, die **überindividuelle Interessen verfolgen**, sind die Mitgliedsbeiträge kein Entgelt und daher umsatzsteuerlich nicht zu erfassen.

Der BFH hat in seinen Urteilen v. 09.08.2007, V R 27/04 (DStR 2007, 1719); v. 11.10.2007, V R 69/06 (BFH/NV 2008, 322) und v. 20.03.2014, V R 4/13 (DStR 2014, 1539) die Rechtsprechung des EuGH übernommen. Soweit Vereine oder Berufsverbände steuerbare Leistungen erbringen, können sie sich ggf. auf bisher nicht umgesetzte **unionsrechtliche Befreiungsvorschriften** berufen:

- (1) für gemeinnützige Sportvereine kommt die Befreiungsvorschrift des Art. 132 Abs. 1 Buchst. m MwStSystRL in Betracht;
- (2) für Gewerkschaften, Berufsverbände und andere Mitgliedervereinigungen ohne Gewinnstreben kommt die Steuerbefreiung nach Art. 132 Abs. 1 I MwStSystRL in Betracht.

Frage 3:

Liegt bei **Schadensersatzleistungen** ein steuerbarer Umsatz vor?

Antwort:

Der Geschädigte erbringt mit der Hinnahme des Schadens keine Leistung (**echter Schadensersatz**); somit liegt kein steuerbarer Umsatz vor. **Beauftragt** der Schädiger dagegen den Geschädigten, den Schaden zu beseitigen, so ist die Schadensersatzleistung Entgelt für eine Leistung (**unechter Schadensersatz**); ein steuerbarer Umsatz liegt vor. Auch die einvernehmliche Auflösung eines Vertrages gegen eine Abstandszahlung ist eine Leistung gegen Entgelt (Beispiel: Auflösung eines Mietvertrages gegen Abstandszahlung; diese Leistung ist aber steuerfrei, da sie nach der Rechtsprechung des EuGH wie eine Vermietungsleistung behandelt wird, vgl. Abschn. 4.12 Abs. 1 S. 5 UStAE).

Frage 4:

Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen haben das Verpflichtungsgeschäft und die Erfüllungshandlung?

Antwort:

Das Zivilrecht unterscheidet zwischen (schuldrechtlichen) Verpflichtungsgeschäften (z. B. Kaufvertrag, § 433 BGB) und Erfüllungshandlungen, die regelmäßig in Form sachenrechtlicher Verfügungsgeschäfte (z. B. Übereignung von beweglichen Sachen nach §§ 929 ff. BGB) erfolgen. Diese Unterscheidung wird als **Trennungsprinzip** bezeichnet. Die umsatzsteuerliche Leistung erfolgt in der Regel als **Erfüllungshandlung** auf Grund des Verpflichtungsgeschäftes.

Frage 5:

Wenn ein Unternehmer mit einem Abnehmer eine Lieferung und außerdem eine **Konventionalstrafe** für den Fall der Nichtabnahme vereinbart hat, liegt ein steuerbarer Umsatz vor, wenn der Kunde nicht abnimmt?

Antwort:

Es liegt nicht steuerbarer Schadensersatz vor, da der Unternehmer keine Leistung ausgeführt hat. Die Lieferung kommt nicht zustande. Eine einvernehmliche Vertragsauflösung gegen Abstandsanzahlung ist ebenfalls nicht erfolgt.

Frage 6:

Ist der Verkauf unter **Eigentumsvorbehalt** eine Lieferung?

Antwort:

Ja, da Verschaffung der Verfügungsmacht. Der Erwerber kann den Veräußerer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen. **Merke also:** Umsatzsteuerlich ist eine Lieferung auch ohne Eigentumsübertragung möglich.

Frage 7:

Liegt bei **Sicherungsübereignung** eine Lieferung vor?

Antwort:

Nein, da der Gläubiger (Sicherungsnehmer) über das Sicherungsgut noch nicht verfügen kann. Erst wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut verwertet, kommt es zu einem Doppelumsatz: Der Sicherungsgeber liefert an den Sicherungsnehmer und der Sicherungsnehmer an den Dritten. Erfolgt die Lieferung außerhalb des Insolvenzverfahrens, schuldet der Sicherungsnehmer die Umsatzsteuer für die Lieferung des Sicherungsgebers (§ 13b Abs. 5 S. 1 und Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Frage 8:

Welche Leistungen erfolgen bei **Kommissionsgeschäften**?

Antwort:

Bei der **Verkaufskommission** liefert der Kommissionär gemäß § 3 Abs. 1 UStG an den Erwerber, da er den Erwerber durch Eigentumsübertragung befähigt, über die Kommissionsware zu verfügen. Der Kommissionär ist zur Eigentumsübertragung er-

mächtigt (§ 185 BGB). Gleichzeitig liefert der Kommittent an den Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG).

Bei der **Einkaufskommission** liegt eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) des Veräußerers an den Kommissionär vor. Des Weiteren liefert der Kommissionär gemäß § 3 Abs. 3 UStG an den Kommittenten.

Frage 9:

Wie kann **Eigentumsübertragung** an einem **beweglichen körperlichen Gegenstand** erfolgen?

Antwort:

- (1) **Einigung** und **Übergabe** des Gegenstandes (§ 929 S. 1 BGB).
- (2) **Schlichte Einigung**, wenn der Erwerber bereits im Besitze der Sache ist (§ 929 S. 2 BGB).
- (3) **Einigung** und **Abtretung des Herausgabeanspruchs** (§§ 929, 931 BGB) (z. B. Unternehmer verkauft einen Gegenstand, den er vermietet hat).
- (4) **Einigung** und Vereinbarung eines sog. **Besitzmittlungsverhältnisses** (§§ 929, 930 BGB) (z. B. bisheriger Eigentümer bleibt nach Übereignung weiterhin als Mieter im Besitz des Gegenstandes, § 868 BGB).
- (5) Übergabe von Traditionspapieren (Lagerschein, § 475c HGB; Ladeschein, § 444 HGB; Konnossement, § 647 HGB).

Frage 10:

Was kann **Gegenstand** einer Lieferung sein?

Antwort:

- (1) Körperliche Gegenstände (Sachen), vgl. Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL.
- (2) Elektrizität, Gas, Wärme, Kälte und ähnliche Sachen, Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL.

Mit der Übertragung von **Rechten** und dem **Firmen-** sowie **Praxiswert** werden **sonstige Leistungen** bewirkt.

Frage 11:

Ein **Dieb** veräußert gestohlene Ware an mehrere Abnehmer. Steuerbarer Umsatz?

Antwort:

Ja. Die Besteuerung wird durch Verstöße gegen gesetzliche Gebote oder Verbote grundsätzlich nicht ausgeschlossen (vgl. §§ 40, 41 AO).

Beispiel:

Illegales Roulettespiel. Gesetzwidrige Warenlieferungen und Dienstleistungen unterliegen jedoch **nicht** der **Umsatzsteuer**, wenn sie in allen EU-Mitgliedstaaten **einem völligen Verkehrsverbot** unterliegen (Beispiel: Handel mit Heroin).

Frage 12:

Definieren Sie: **Werklieferung**, **Werkleistung**, Materialbeistellung, Materialgestellung, sonstige Beistellung?

Antwort:

- (1) **Werklieferung:** Der Werkunternehmer hat die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen und verwendet selbst beschaffte Hauptstoffe (§ 3 Abs. 4 UStG).
- (2) **Werkleistung:** Der Werkunternehmer hat die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes übernommen und verwendet keine selbst beschafften Hauptstoffe. Entweder werden keine Hauptstoffe verwendet, oder der Auftraggeber stellt sie bei.
- (3) **Materialbeistellung:** Der Auftraggeber stellt dem Werkunternehmer einen von mehreren Hauptstoffen oder einen Teil des Hauptstoffes zur Verfügung.
- (4) **Materialgestellung:** Der Auftraggeber stellt den gesamten Hauptstoff zur Verfügung.
- (5) **Sonstige Beistellung:** Der Besteller stellt keine Stoffe zur Verfügung, sondern beteiligt sich in anderer Weise an der Herstellung, z. B. durch Einsatz von Arbeitskraft, Überlassung von Maschinen.

Bei der Bemessungsgrundlage scheiden die durch den Auftraggeber beigestellten Stoffe aus. Sie sind nicht Gegenstand des Leistungsaustauschs. Eine sonstige Beistellung nimmt ebenfalls nicht am Leistungsaustausch teil.

Frage 13:

Wo ist der Lieferort bei sog. **Sammelsendungen**?

Antwort:

An jeden einzelnen Abnehmer wird dort geliefert, wo der Frachtführer, Spediteur o. dgl. die Sendung **übernimmt** („**Abgangsort**“, § 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG).

Frage 14:

Wenn ein Maler ein Haus seines Kunden mit selbstbeschaffter Farbe anstreicht, liegt dann **Werklieferung** oder **Werkleistung** vor?

Antwort:

Werklieferung liegt vor, wenn der Unternehmer den **Hauptstoff** stellt. Hier kommt es aber dem Kunden nicht so sehr auf die Farbe, sondern auf den Anstrich des Hauses überhaupt an. Die Farbe ist **Nebensache**. Daher: **Werkleistung**, nicht Werklieferung.

Frage 15:

Was besagt der Grundsatz der **Einheitlichkeit der Leistung**?

Antwort:

Eine wirtschaftlich einheitliche Leistung kann nicht aufgeteilt werden (z. B. Veräußerung einer Ware mit Versand ist eine einheitliche Lieferung und nicht eine Lieferung

und Beförderungsleistung). Der Grundsatz ergibt sich aus der in der Umsatzsteuer geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise.

Frage 16:

Was ist **Tausch-, tauschähnlicher Umsatz, Tausch mit Baraufgabe?**

Antwort:

Tausch ist Lieferung gegen Lieferung, tauschähnlicher Umsatz ist Lieferung oder sonstige Leistung gegen sonstige Leistung (§ 3 Abs. 12 UStG). Tausch mit Baraufgabe: beim Tausch erfolgt durch einen der Beteiligten eine Barzahlung.

Frage 17:

Führt Umtausch, Rückgängigmachen einer Lieferung, Rücklieferung zur Umsatzsteuer?

Antwort:

- (1) **Umtausch:** Zunächst wird die 1. Lieferung rückgängig gemacht, so dass die Umsatzsteuer gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 1 S. 1 UStG zu korrigieren ist. Entsprechendes gilt für den Vorsteuerabzug des Kunden (§ 17 Abs. 1 S. 2 UStG). Dann erfolgt eine 2. Lieferung, die Umsatzsteuer auslöst. Der Kunde kann für die 2. Lieferung nur einen Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG erhalten, wenn der Lieferer darüber eine (neue) Rechnung ausstellt.
- (2) **Rückgängigmachen einer Lieferung** (z. B. bei Mängelrüge): Die Umsatzsteuer aus der ursprünglichen Lieferung ist gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 1 S. 1 UStG zu berichtigen. Entsprechendes gilt für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers (§ 17 Abs. 1 S. 2 UStG).
- (3) **Rücklieferung:** Es liegt ein von dem ersten Umsatz unabhängiger neuer Umsatz vor. Der ursprüngliche Leistungsempfänger erbringt damit eine Lieferung. Beispiel: Inzahlungnahme eines gebrauchten Pkw bei Verkauf eines Neufahrzeugs.

G. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

- (1) Student S verbringt seine Semesterferien im Himalaja. Für einen Erlebnisbericht („In den Klauen des Schneemenschen“) zahlt ihm ein deutsches Nachrichtenmagazin 10.000 € Honorar.

Von dem erhaltenen Geld kauft er sich deutsche Aktien, die ihm 800 € Dividende einbringen.

Nachdem er wegen seiner vielen Ferien dreimal durch das Examen gefallen ist, verdingt er sich als Autoverkäufer (Gehalt: 2.000 € fix plus Provision).

Nach langen Jahren wird er Aufsichtsratsmitglied der in Düsseldorf ansässigen Firma gegen eine variable Vergütung, was ihm 50.000 € Tantiemen einbringt.

Wovon muss S Umsatzsteuer zahlen?

- (2) A, der nach einem arbeitsreichen Leben sich nur noch gemäßigt betätigen will, beteiligt sich als stiller Gesellschafter an der Schattenmorellenfabrik SCHAMO.

Das Finanzamt möchte gern auf seine Gewinnanteile, die er von SCHAMO erhält, Umsatzsteuer erheben.

A meint, man solle ihn in Ruhe lassen, er sei ja doch nur stiller Gesellschafter.

- (3) Führen folgende Fälle zu einem Leistungsaustausch?
- (a) Freigabe des Fußballspielers FUB gegen Zahlung einer Ablösesumme,
 - (b) Freistellung von Arbeitnehmern für das DRK gegen Unkostenersatz,
 - (c) Trinkgeld an das Bedienungspersonal (freiwillig),
 - (d) Mitgliedsbeiträge für einen Sportverein.

Lösung (Problem: Steuerbarkeit, § 1 Abs. 1 UStG)

I. Sohn

- (1) **Honorar:** A ist mit der schriftstellerischen Tätigkeit Unternehmer, da er nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Nachhaltigkeit ist gegeben, da A eine Leistung von **wirtschaftlichem Gewicht** ausführt, die prinzipiell nur **gegenüber anderen Unternehmern** erbracht wird. Die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) wird im Inland bewirkt, weil das Nachrichtenmagazin sein Unternehmen im Inland betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG). Der steuerbare Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ist zu 7 % steuerpflichtig (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst c UStG).
- (2) **Dividende:** Das Halten von Aktien ist keine wirtschaftliche Tätigkeit (Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE).
- (3) **Gehalt, Provision:** nicht steuerbar, da S insoweit kein Unternehmer ist, sondern Angestellter.
- (4) **Aufsichtsrats-Vergütung:** steuerbarer Umsätze, da Aufsichtsrat selbständig und damit Unternehmer ist. Dies gilt aber nach der neueren Rechtsprechung des BFH nur deshalb, weil hier eine variable Vergütung gezahlt wird. Bei einer Fixvergütung liegt keine unternehmerische Tätigkeit vor (BFH v. 27.11.2019, V R 23/19, DStR 2020, 279).

II. Stiller Gesellschafter

Die Beteiligung als stiller Gesellschafter durch Erbringung einer Einlage stellt keine Dienstleistung dar. Der Umsatz ist nicht steuerbar.

Die stille Gesellschaft **selbst** ist als reine Innengesellschaft kein Unternehmer (Abschn. 2.1 Abs. 5 UStAE).

III. Leistungsaustausch

- (a) Ja.
- (b) Nein, Abschn. 1.1 Abs. 16 Nr. 3 UStAE.
- (c) Nein.
- (d) Nach der Rechtsprechung des EuGH stellen die Mitgliedsbeiträge aktiver Mitglieder Gegenleistung für eine Dienstleistung des Vereins dar. Der Verein bietet z. B. den Mitgliedern an, am Trainingsbetrieb teilzunehmen und die Sportanlagen zu

nutzen. Ob die Mitglieder tatsächlich nutzen, ist unerheblich. Das Anbieten reicht bereits aus. Die Verwaltung hat bisher noch nicht auf diese neue Rechtsprechung reagiert und behandelt die Mitgliedsbeiträge als nicht steuerbar (Abschn. 1.4 UStAE).

Fall 2

- (1) Max errichtet in Düsseldorf ein Parkhaus. Vor Baubeginn trifft er mit der Stadt Düsseldorf eine Vereinbarung, dass er einen Teil der Stellplätze der Allgemeinheit zur Verfügung stellt. Die Stadt beteiligt sich mit einem Zuschuss in Höhe von 1 Mio. € an den Baukosten.

Welche umsatzsteuerlichen Folgen?

- (2) Architekt A beteiligt sich an einer Ausschreibung (Preiswettbewerb) für den Entwurf eines Rathauses der Stadt Düsseldorf. Er übersendet den Entwurf im Januar 01, erhält im März 01 von der Jury den ersten Preis in Höhe von 10.000 € zugesprochen und erhält die Zahlung im Mai 01.

Max, Soll-Versteuerer, meint, dass Umsatzsteuer nicht anfallt.

- (3) Der Maschinenhändler MH in Düsseldorf versendet auf Bitte des AB per Bahn an seinen Abnehmer AB eine Maschine. Durch einen technischen Defekt kommt es in Köln zu einer Entgleisung, wobei u. a. die Maschine völlig demoliert wird. Die Bahn ersetzt auf Anweisung des AB dem MH den Schaden. MH dankt, zumal seiner Meinung nach – wegen Schadensersatz – keine Umsatzsteuer anfallt.

Lösung (Problem: Steuerbarkeit, § 1 Abs. 1 UStG)

I. Parkhaus

Max bewirkt eine sonstige Leistung an die Stadt Düsseldorf, weil er eine Aufgabe aus dem Kompetenzbereich der Stadt übernimmt. Diese Leistung wird im Leistungsaustausch bewirkt, da die Stadt hierfür einen Zuschuss in Höhe von 1 Mio. € gibt. Der steuerbare Umsatz ist steuerpflichtig.

II. Ausschreibung

Mit der Fertigung und Zusendung des Entwurfs bewirkt A im Januar 01 in Düsseldorf (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG) eine sonstige Leistung an die Stadt Düsseldorf. Die Gegenleistung besteht in der Zuerkennung des ersten Preises in Höhe von 10.000 € im März 01. Da A um dieser Gegenleistung Willen handelt, liegt Leistungsaustausch vor. Der Umsatz ist somit im März 01 steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels Steuerbefreiung zu 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

III. Schadensersatz

Die **Verschaffung der Verfügungsmacht** (§ 3 Abs. 1 UStG) an AB ist durch die Übergabe an die Bahn (Versendung) in Düsseldorf bewirkt (§ 3 Abs. 6 S. 1, 3 und 4 UStG). MH hat auch Anspruch auf Kaufpreiszahlung (§ 447 BGB), so dass Leistungsaustausch vorliegt. Das Geld erhält MH im Wege des abgekürzten Zahlungsweges **für eine ausgeführte Lieferung**. Der steuerbare Umsatz (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) ist zu 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.

Fall 3

- (1) Autovermieter AV hat an den Nichtunternehmer K einen PKW kurzfristig für 595 € vermietet. K beschädigt diesen PKW schuldhaft. AV repariert den PKW und verlangt für die Wiederherstellung (ohne Hauptstoffe) 5.000 €.

Beurteilung bei AV?

Abwandlung: Im Mietvertrag war vereinbart, dass im Falle einer Beschädigung K den AV beauftragt, den PKW wiederherzustellen.

- (2) Gemeinde A hat Max (Bauunternehmer) mit der Errichtung eines Schwimmbades beauftragt. Vor Baubeginn kündigt sie den Vertrag. Sie zahlt ihm gemäß § 649 BGB die vereinbarte Vergütung abzüglich ersparter Aufwendungen = 20.000 €.

Muss Max Umsatzsteuer bezahlen?

Abwandlung: die für diesen Fall vereinbarte Vertragsstrafe in Höhe von 20.000 € zahlt die Gemeinde.

- (3) A betreibt auf eigenem Grundstück in der Innenstadt von Hamburg einen Einzelhandel. Wegen des U-Bahn-Baus soll ein Teil seines Grundstückes von der Stadt enteignet werden. A erhebt Einspruch, lenkt aber dann doch ein, als ihm die Stadt 500.000 € Entschädigung zahlt.

Muss er die Entschädigung der Umsatzsteuer unterwerfen?

- (4) Die beiden Betriebe B 1 und B 2, die beide C gehören, beliefern sich gegenseitig und stellen sich gegenseitig Verrechnungspreise in Rechnung.

Lösung (Problem: Steuerbarkeit, § 1 Abs. 1 UStG)

I. Schadensersatz

- (1) Die PKW-Vermietung ist eine sonstige Leistung, Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, steuerbar, steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage 500 €, Umsatzsteuer 95 €. Die Reparatur durch den Geschädigten ist keine Leistung an den Schädiger, daher **echter Schadensersatz**.
- (2) **Abwandlung:** Die Reparatur aufgrund des Auftrags ist eine Werkleistung (Abschn. 1.3 Abs. 11 UStAE), Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG, steuerbar, steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage 4.201,68 €, Umsatzsteuer 798,32 €.

II. Vertragsstrafe

- (1) Max erbringt keine Leistung. Die Werklieferung = Verschaffung der Verfügungsmacht ist nicht erfolgt. Daher kein steuerbarer Umsatz (**echter Schadensersatz**, vgl. Abschn. 1.3 Abs. 5 UStAE).
- (2) Lösung wie (1).

III. Entschädigung

Es liegt eine aufgrund einer „**gesetzlichen bzw. behördlichen Anordnung**“ beruhende Leistung (Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG) vor, § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG. Gegenleistung ist die Entschädigungszahlung i. H. v. 500.000 €. Ort der Lieferung ist dort, wo das Grundstück liegt (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG), also Hamburg.

Der Umsatz ist also **steuerbar** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), aber nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG befreit, weil er ein nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG grunderwerbsteuerbarer Vorgang ist.

IV. Innenumsatz

Umsätze zwischen verschiedenen Betrieben eines Unternehmens sind **nicht steuerbar**, weil keine Leistung an eine andere Person ausgeführt wird.

Fall 4

- (1) Der Unternehmer U aus Basel befördert eine Maschine von Basel per LKW zu seinem Kunden K in Stuttgart. An der Grenze zahlt U Einfuhrumsatzsteuer („verzollt und versteuert“).
- (2) Der Unternehmer M aus Düsseldorf versendet durch Beauftragten B an seinen Kunden in Basel Maschinen. In der Schweiz fällt Einfuhrumsatzsteuer an („verzollt und versteuert“).
- (3) Der Unternehmer AU liefert einen Schrank vom Drittland D an seinen Privatkunden P in Deutschland. AU liefert verzollt und versteuert.

Umsatzsteuerliche Würdigung der Fälle!

- (4) Der Spediteur SPED aus Düsseldorf erhält von einem unternehmerischen Kunden aus Dortmund den Auftrag, die Beförderung einer Maschine von Dortmund nach Basel zu besorgen. SPED beauftragt den Frachtführer FRAFÜ aus Bochum damit.

Müssen FRAFÜ und/oder SPED Umsatzsteuer zahlen?

- (5) Der Unternehmer U möchte vom Autohändler A einen neuen Wagen kaufen, der 20.000 € kosten soll. Den Gebrauchtwagen des U (Verkehrswert brutto 4.000 €) soll A für 6.000 € netto in Zahlung nehmen. Den Rest will U in bar bezahlen. A, dessen Geschäfte ohnehin nicht so gut laufen, willigt schweren Herzens ein. A will nur die 14.000 € der Umsatzsteuer unterwerfen.

Richtig?

Lösung (Problem: Lieferung, § 3 UStG)

Lesen Sie bitte § 3 Abs. 8 UStG!

- (1) Die Lieferung ist im Inland ausgeführt. Folge: U unterliegt der deutschen Umsatzsteuer, die er dem K in Rechnung stellt. Er kann die entstandene Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).
- (2) Die Lieferung ist in Düsseldorf (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG) ausgeführt und damit steuerbar, aber steuerfrei (§ 4 Nr. 1 Buchst. a i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- (3) Entgegen § 3 Abs. 6 UStG bestimmt hier § 3 Abs. 8 UStG, dass die Lieferung im Einfuhrland (Inland) bewirkt ist. Der steuerbare Umsatz ist steuerpflichtig. AU kann die gezahlte Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).
- (4) Die Beförderungsleistung des Frachtführers FRAFÜ ist in Düsseldorf (§ 3a Abs. 2 UStG) steuerbar bewirkt, aber steuerfrei, **§ 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG**.

Die zivilrechtliche Besorgungsleistung (Speditionsleistung) von SPED wird umsatzsteuerlich als Beförderungsleistung behandelt, vgl. § 3 Abs. 11 UStG. Sie wird in Dortmund (§ 3a Abs. 2 UStG) steuerbar bewirkt und ist gemäß § 4 Nr. 3 Buchst. a Doppelbuchst. aa UStG steuerfrei.

- (5) **Entgelt für A:** Bargeld 14.000 € und subjektiver Wert des Gebrauchtwagens 4.000 € = 18.000 € ./.. Umsatzsteuer. Der verdeckte Preisnachlass beträgt 2.000 €

Lesen Sie bitte § 3 Abs. 12, § 10 Abs. 2 S. 2 UStG und Abschn. 10.5 Abs. 4 UStAE.

Ergebnis: A muss aus 18.000 € 19 % Umsatzsteuer herausrechnen = 2.873,94 €

Fall 5

- (1) Der Reisebüroinhaber REIS kauft im eigenen Namen für einen Privatmann P einen Hotelaufenthalt in Moskau ein. P fährt nach Moskau mit dem PKW.
- (2) REIS bucht im eigenen Namen in Paris ein Hotel für P. P zahlt 2.000 €. REIS zahlt 1.500 € für Hotel.

REIS meint, Umsatzsteuer zahle er nicht, da ja alles im Ausland liege.

Lösung (Problem: Reiseleistungen, § 25 UStG)

Voraussetzungen für § 25 UStG sind: Handeln **im eigenen Namen**, (bis 17.12.2018: Leistungserbringung an Nichtunternehmer; dieses Kriterium war unionsrechtswidrig und wurde gestrichen), Inanspruchnahme von **Reisevorleistungen** durch den Unternehmer. Der Ort der (einheitlichen) Reiseleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG.

Lesen Sie bitte **§ 25 Abs. 1 UStG!**

Sofern nun die Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet liegen, ist die sonstige Leistung des Reisebüros steuerfrei.

Lesen Sie bitte **§ 25 Abs. 2 UStG!**

Ist die Leistung mangels Voraussetzungen nach § 25 Abs. 2 UStG aber steuerpflichtig, dann wird nur die Marge zwischen eigenem Preis und Vorleistungen, also die Provision versteuert.

Lesen Sie bitte **§ 25 Abs. 3 und 4 UStG!**

Also:

- (1) Steuerfrei (§ 25 Abs. 2 UStG).
- (2) Steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage gemäß § 25 Abs. 3 UStG: (2.000 € ./.. 1.500 € =) 500 € : 1,19 = 420,17 €. Davon 19 % Umsatzsteuer = 79,83 €

Teil 3 Unternehmer

A. Grundsätze

I. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Konstitutive Merkmale für Unternehmereigenschaft gemäß § 2 Abs. 1 UStG sind **gewerbliche oder berufliche Tätigkeit** sowie **Selbständigkeit**.

Lesen Sie bitte § 2 Abs. 1 UStG.

- (1) Gewerblich oder beruflich ist jede **nachhaltige Tätigkeit** zur **Erzielung von Einnahmen** (Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich). Es müssen Leistungen im Leistungsaustausch ausgeführt werden; allerdings reicht die Absicht, nachhaltige Umsätze zu bewirken, aus (Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE).
- (2) Unternehmer ist somit, wer die **Absicht** hat, **steuerbare Lieferungen oder sonstige Leistungen** i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu erbringen. Die Umsatzsteuerpflicht der erzielten Einnahmen ist nicht erforderlich. Unternehmer ist somit auch der **Vermieter eines Grundstücks**, obwohl er keine umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen erzielt (§ 4 Nr. 12 Buchst. a UStG) und auch einkommensteuerlich kein Betriebsvermögen hat. Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von **gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen** ist indessen keine unternehmerische Tätigkeit, es sei denn, es treten weitere Leistungen hinzu, die das Halten des Anteils zu einer unternehmerischen Tätigkeit machen (Abschn. 2.3 Abs. 2 und 3 UStAE).
- (3) **Nachhaltigkeit** ist
 - wiederholt, mehrfach (soweit nicht typisch privat),
 - einmaliges Tätigwerden mit Wiederholungsabsicht,
 - einmalige Dauerleistung (z. B. Vermietung),
 - einmalige Leistung, aber typisch gewerblich (Arbeitsgemeinschaft).

Siehe auch Abschn. 2.3 Abs. 5 und 6 UStAE.

Nachhaltige Tätigkeiten in diesem Sinne kennzeichnen zugleich die sog. **Grundgeschäfte** (im Rahmen des Unternehmens gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Zusätzlich sind im Rahmen des Unternehmens sog. **Hilfsgeschäfte** (= übliche Geschäfte im Gefolge der Grundgeschäfte), z. B. Veräußerung von Anlagevermögen und sog. **Nebengeschäfte** (= unter Ausnutzung der Kenntnisse und Erfahrungen aus Grundgeschäften) zu erfassen.

Steuerbarkeit ist auch bei einmaligen Hilfs- oder Nebengeschäften gegeben.

II. Selbständigkeit

- (1) Selbständigkeit liegt bei **natürlichen Personen** vor, wenn sie **keine Arbeitnehmer**, also nicht weisungsabhängig sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG). Eine natürliche Person kann für ein und dieselbe Tätigkeit nur selbständig (Umsatzsteuer) oder unselbständig (Lohnsteuer) sein. Sie kann aber auf einem Gebiet Unternehmer, auf anderem Arbeitnehmer sein.

- (2) Personengesellschaften und juristische Personen sind grundsätzlich stets selbstständig tätig. Juristische Personen können aber auch unselbstständig sein, wenn sie Organgesellschaften im Rahmen einer umsatzsteuerlichen Organschaft sind (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Einzelheiten siehe unten unter C., ab S. 6).

B. Gesellschaften

I. Grundsätze

- (1) Unternehmerfähig ist jedes wirtschaftlich selbständig nach außen auftretende Gebilde, gleichgültig, ob es zivilrechtlich rechtsfähig ist. **Außengesellschaften**, die nachhaltig Leistungen gegen Entgelt erbringen, sind immer Unternehmer, gleichgültig, ob sie rechtsfähig sind oder nicht. Ausnahme: Organgesellschaft (siehe hierzu unten unter C., ab S. 6).
- (2) **Keine Unternehmer** sind somit **Innengesellschaften** (Abschn. 2.1 Abs. 5 UStAE). Das sind Personenzusammenschlüsse, die nach außen nicht selbst als Unternehmer in Erscheinung treten. Unternehmer können in diesem Fall die nach außen im eigenen Namen auftretenden Mitglieder sein (z. B. der Inhaber des Handelsgewerbes bei der **stillen Gesellschaft**).
- (3) Die Gesellschafter sind aufgrund ihrer **Gesellschafterstellung nicht Unternehmer**, auch wenn sie ertragsteuerlich – bei Personengesellschaften – Mitunternehmer gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG sind. Sie können allerdings ein eigenes Unternehmen betreiben. Dies ist auch durch nachhaltige Leistungen gegen Entgelt gegenüber der eigenen Gesellschaft möglich. Ein Mitunternehmer, der seiner Personengesellschaft ein Grundstück vermietet, ist somit wegen der Grundstücksvermietung Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG.

II. Umsatzsteuerliche Würdigung gesellschaftsrechtlicher Vorgänge

1. Einlagen

- (1) Die **Gesellschaft** erbringt durch die Ausgabe von Gesellschaftsrechten keine steuerbare sonstige Leistung an die Gesellschafter (Abschn. 1.6 Abs. 2 UStAE).
- (2) Der Gesellschafter wird durch eine **Bareinlage** nicht Unternehmer, weil das Halten eines Anteils keine unternehmerische Tätigkeit darstellt (Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE). Bei **Sacheinlagen** erbringt der Gesellschafter allerdings eine Lieferung oder sonstige Leistung an die Gesellschaft. Sofern diese im Rahmen eines Unternehmens erfolgt, ist sie umsatzsteuerbar. Die Gegenleistung besteht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten, daher handelt es sich um einen tauschähnlichen Umsatz i. S. des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG. Bemessungsgrundlage ist somit der Wert der erhaltenen Gesellschaftsrechte abzüglich der Umsatzsteuer.

Beispiel:

Max und Wilhelm gründen eine OHG, an der sie zu jeweils 50 % beteiligt sind. Sie vereinbaren Sacheinlage. Beide sind bereits Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG. Max gibt seine unternehmerische Tätigkeit auf und bringt als Sacheinlage sein bisheriges Einzelunternehmen (Wert 500.000 €) in die OHG ein (ertragsteuerlich also § 24 UmwStG). Wilhelm bleibt weiterhin Unternehmer. Er bringt ein zu seinem Unternehmen gehörendes Grundstück, das er dort nicht braucht (Wert 500.000 €), ein (ertragsteuerlich also § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG).

OHG: Die Ausgabe der Gesellschaftsrechte ist nicht steuerbar.

Max: Die Einbringung des Unternehmens ist grundsätzlich eine Lieferung verschiedener Gegenstände und erfolgt im Rahmen des Unternehmens des Max gegen Entgelt (= Gesellschaftsrechte). Es handelt sich allerdings um eine Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a UStG, so dass die Einbringung nicht umsatzsteuerbar ist.

Wilhelm: Die Lieferung des Grundstücks erfolgt im Wege des tauschähnlichen Umsatzes (§ 3 Abs. 12 S. 2 UStG) gegen Entgelt (= Gesellschaftsrechte). Der Umsatz ist aber steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG, weil die Lieferung auch der Grunderwerbsteuer unterliegt. Keine Rolle spielt es dabei, dass nach § 5 Abs. 1 GrEStG die Übertragung des Grundstücks nur zu 50 % Grunderwerbsteuerpflichtig ist, es kommt nur auf die Grunderwerbsteuerbarkeit des Vorgangs („... unter das GrEStG fallen ...“, siehe Abschn. 4.9.1 Abs. 1 UStAE) an. Wegen der steuerfreien Lieferung muss Wilhelm eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG prüfen. Er kann aber auch nach § 9 Abs. 1 UStG auf die Steuerfreiheit verzichten unter der Voraussetzung des § 9 Abs. 3 UStG. In diesem Fall besteht das Entgelt im Wert der erhaltenen Gesellschaftsrechte, also 50 % des Unternehmenswerts der OHG = 50 % von 1 Mio. € = 500.000 € (§ 10 Abs. 2 S. 2 UStG), abzüglich der Umsatzsteuer (§ 10 Abs. 2 S. 3 UStG). Da allerdings der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer schuldet (§ 13b Abs. 2 Nr. 3, Abs. 5 S. 1 UStG), ist in der Gegenleistung von 500.000 € keine Umsatzsteuer enthalten. Entgelt also 500.000 €.

2. Gesellschafterwechsel

- (1) Die Übertragung der Gesellschafterstellung (der Gesellschaftsanteile) ist für Gesellschafter regelmäßig **nicht steuerbar** mangels Unternehmereigenschaft der Gesellschafter (Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE).
- (2) Falls ausnahmsweise Unternehmereigenschaft vorliegt (siehe hierzu Abschn. 2.3 Abs. 3 UStAE, z. B. bei Erbringung von Managementdienstleistungen gegen Entgelt an die Gesellschaft), ist der Verkauf eines Gesellschaftsanteils eine steuerbare sonstige Leistung (keine Lieferung). Die sonstige Leistung ist aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG **steuerfrei**. In diesen Fällen besteht die Möglichkeit, zur Steuerpflicht zu optieren (§ 9 Abs. 1 UStG).
- (3) Die Veräußerung eines Gesellschaftsanteils kann auch nicht steuerbare eine **Geschäftsveräußerung im Ganzen** nach § 1 Abs. 1a UStG sein, wenn das Halten dieses Anteils eine originäre unternehmerische Tätigkeit darstellt (siehe vorstehend), und der Erwerber in die Rechtsverhältnisse eintritt, aufgrund derer das Halten des Anteils unternehmerisch ist (Abschn. 1.5 UStAE). Einzelheiten zur Geschäftsveräußerung im Ganzen siehe Teil 2 unter E.

3. Ausscheiden

- (1) **Für den Gesellschafter** gelten dieselben Grundsätze wie bei der Veräußerung seines Anteils – siehe vorstehend unter 2. Im Regelfall ist der Gesellschafter kein Unternehmer (Abschn. 2.3 Abs. 2 UStAE) und erbringt damit keine nicht steuerbare sonstige Leistung. Ist er doch Unternehmer, ist die steuerbare sonstige Leistung steuerfrei gemäß § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG mit Optionsmöglichkeit nach § 9 Abs. 1 UStG. Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist allerdings nicht denkbar, weil hierzu die Rechtsbeziehungen mit der Gesellschaft auf diese selbst

übergehen müssten, was aber ausgeschlossen ist, weil dann die Gesellschaft gleichzeitig Erbringer und Empfänger der Leistungen wäre.

- (2) **Für die Gesellschaft** stellt die Minderung von Gesellschaftsrechten nicht den Erhalt einer Leistung dar. Es gelten insoweit analog dieselben Grundsätze wie für die Gründung einer Gesellschaft durch Einlage. In den Fällen der **Barabfindung** liegt somit auf Gesellschaftsebene kein steuerbarer Vorgang vor. Eine **Sachabfindung** ist aber steuerbar, weil die Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter einen Gegenstand liefert. Die Gegenleistung besteht in der Rückgabe der Gesellschaftsrechte, es liegt also ein tauschähnlicher Umsatz i. S. des § 3 Abs. 12 S. 2 UStG vor.
- (3) Dieselben Grundsätze gelten bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft. Es liegt keine Geschäftsveräußerung der bisherigen Personengesellschaft an den verbleibenden Gesellschafter (= Einzelunternehmer) vor. Die von Gesetzes wegen erfolgende **Anwachsung** nach § 738 BGB stellt **keine Leistung** dar.

III. Leistungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

1. Nichtsteuerbare Gesellschafterleistungen

Ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag liegt vor, wenn der Gesellschafter eine Leistung erbringt, die **ohne Entgelt** oder nur durch eine **gewinnabhängige Vergütung** abgegolten wird. Der Gesellschafter leistet nämlich insoweit nicht gegen (gesondertes) Entgelt. In diesen Fällen begründet die erbrachte Leistung keine Unternehmereigenschaft des Gesellschafters.

Beispiel 1:

Der Gesellschafter führt die Geschäfte „seiner“ Gesellschaft und erhält hierfür nur im Gewinnfall eine Vergütung.

Die unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts, das dem Unternehmen der Gesellschaft dient, führt umsatzsteuerlich nicht dazu, dass der Gesellschafter Unternehmer wird, weil es ihm insoweit an der Einnahmenerzielungsabsicht fehlt (BFH v. 26.8.2014, XI R 26/10, DStR 2014, 2449). Dies führt bei Personengesellschaften zu einem Auseinanderfallen von umsatz- und einkommensteuerlicher Würdigung:

Beispiel 2:

Der Kommanditist einer gewerblichen KG überlässt dieser unentgeltlich das Betriebsgrundstück. Einkommensteuerlich ist der Kommanditist Mitunternehmer und das Betriebsgrundstück notwendiges Sonderbetriebsvermögen I. Umsatzsteuerlich ist der Kommanditist kein Unternehmer und erbringt keine steuerbaren Leistungen. Er kann folglich auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

2. Leistungen im Leistungsaustausch

- (1) Ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft liegt vor, wenn der Gesellschafter aufgrund einer besonderen Vereinbarung (z. B. aufgrund eines Dienst-, Miet-, Darlehns- oder Gesellschaftsvertrages) Leistungen bewirkt, die durch ein **Sonderentgelt** vergütet werden, d. h., das Entgelt muss auch dann gezahlt werden, wenn kein Gewinn erwirtschaftet wird. Bei **Perso-**

nengesellschaften liegt ein solches Sonderentgelt auch vor, wenn das Entgelt durch Buchung auf jederzeit entnahmefähigen Kapitalkonten erfolgt.

- (2) Die Bezeichnung des Sonderentgelts als „Vergütung“ oder „Gewinnvorab“ ist ohne Bedeutung. Ebenfalls ohne Bedeutung ist, ob die Vereinbarung, die der Leistungserbringung zugrunde liegt, ein gesonderter Vertrag ist oder im Gesellschaftsvertrag enthalten ist.

Beispiel:

Im Gesellschaftsvertrag wird die Überlassung eines Grundstücks gegen eine jährliche Mietzahlung von 10.000 € vereinbart.

- (3) Lesen Sie bitte Abschn. 1.6 Abs. 3-7 UStAE!

3. Unentgeltliche und verbilligte Leistungen

- (1) Die **unentgeltliche** Abgabe oder Überlassung von Gegenständen an Gesellschafter stellt umsatzsteuerlich eine Entnahme bzw. Verwendung zu unternehmensfremden Zwecken i. S. der § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG. Die **unentgeltliche Wertabgabe** gilt damit als steuerbare Lieferung bzw. sonstige Leistung gegen Entgelt. Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach § 10 Abs. 4 UStG. Es gelten insoweit für Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften dieselben Grundsätze wie für die Entnahme oder Privatnutzung durch Einzelunternehmer (siehe im Einzelnen Teil 6 unter A. bis C.).

Erfolgt die Leistung der Gesellschaft für das Unternehmen des Gesellschafters, kann dieser die von der Gesellschaft zu entrichtende Umsatzsteuer dennoch nicht als **Vorsteuer** abziehen.

- (2) Die Erbringung einer Leistung gegen **zu niedriges Entgelt** an einen Gesellschafter oder eine nahe stehende Person stellt keine (teilweise) unentgeltliche Wertabgabe i. S. des § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG dar. Es liegt vielmehr eine gewöhnlich Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor. Bei Steuerpflicht ist allerdings die sog. **Mindestbemessungsgrundlage** nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i. V. m. § 10 Abs. 4 UStG anzuwenden, wenn sie höher ist als das Entgelt nach § 10 Abs. 1 UStG. Einzelheiten und auch Einschränkungen der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage siehe Teil 7 unter B. 2.
- (2) Erfolgt die Leistung der Gesellschaft für das Unternehmen des Gesellschafters, dann **Vorsteuerabzug beim** Gesellschafter. Wird der Umsatz bei der Gesellschaft mit der Mindestbemessungsgrundlage besteuert, hat der Gesellschafter den entsprechenden Vorsteuerabzug, wenn die Gesellschaft die Mindestbemessungsgrundlage und die darauf entfallende Steuer in der Rechnung ausweist (vgl. § 14 Abs. 4 S. 2 UStG).

IV. Vorgründungsgesellschaft

- (1) Bei der Gründung einer Gesellschaft ist zu unterscheiden zwischen der Gesellschaft vor Abschluss des Gesellschaftsvertrags (**Vorgründungsgesellschaft**), der Gesellschaft nach Abschluss des (notariell beurkundeten) Gesellschaftsvertrags, aber vor Entstehung der Gesellschaft z. B. durch Eintragung einer GmbH im Handelsregister (**Vorgesellschaft**) und der **eingetragenen Gesellschaft**.
- (2) Bezieht die Vorgründungsgesellschaft Leistungen für die unternehmerischen Zwecke einer späteren Kapitalgesellschaft – also einer juristischen Person mit eigener, von der Vorgründungsgesellschaft verschiedener Rechtspersönlichkeit – ,

ist gleichwohl die Vorgründungsgesellschaft insoweit bereits Unternehmer und die Vorsteuer ist abzugsfähig (Abschn. 15.2b Abs. 3 S. 8 UStAE).

- (3) Dies gilt grundsätzlich auch für den Fall der Gründung einer **Ein-Mann-Kapitalgesellschaft** durch den dann „Vorgründungseinzelunternehmer“ (BFH v. 11.11.2015, V R 8/15, DStR 2016, 674). In diesem Verfahren hat der BFH allerdings erstmals die Voraussetzung erwähnt, dass der Vorsteuerabzug nur möglich ist, wenn der Leistungsbezug bei der später zu gründenden Gesellschaft zu einem **Investitionsumsatz** führt (z.B. Anschaffung eines Wirtschaftsguts oder Bezug einer Leistung, die in ein Wirtschaftsgut eingeht wie Maklerleistungen). Diese Voraussetzung, so der BFH, ergebe sich aus der EuGH-Rechtsprechung, die bislang zu dieser Thematik ergangen ist. Da der BFH auch EuGH-Urteile erwähnt, die nicht zu Ein-Mann-Gesellschaften ergangen sind, sondern zu Vorgründungsgesellschaften zu Personen- und Kapitalgesellschaften, gilt dieser Vorbehalt wohl generell. In Abschn. 15.2b Abs. 3 S. 8 UStAE ist er nicht erwähnt. Gleichwohl heißt es auch dort, dass die „bezogenen Leistungen in einem Akt gegen Entgelt“ nach Gründung der Gesellschaft an diese zu veräußern sind. Hierzu meint nun der BFH, dass dies nur möglich ist, wenn der Leistungsbezug zu einem Investitionsumsatz geführt hat, weil er andernfalls verbraucht ist und nicht mehr übertragen werden kann.

C. Organschaft

I. Voraussetzungen

1. Allgemeine Voraussetzungen

- (1) Organschaft liegt gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn eine **juristisch Person** (= Organgesellschaft) **wirtschaftlich, finanziell** und **organisatorisch** in das Unternehmen des Organträgers **eingegliedert** ist. Organträger kann jeder Unternehmer sein, also auch ein Einzelunternehmer. Ein **Nichtunternehmer**, also z.B. eine reine Holdinggesellschaft, die keiner unternehmerischen Tätigkeit nachgeht, kann nicht Organträger sein (BFH v. 02.12.2015, V R 67/14, BStBl. II 2017, 560 und v. 10.8.2016, XI R 41/14, BStBl. II 2017, 597 und dem folgend Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 9 UStAE).
- (2) Der BFH hat 2013 dem EuGH u. a. die Frage vorgelegt, ob der **Ausschluss von Personengesellschaften** als mögliche Organgesellschaften durch § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG **mit dem Unionsrecht vereinbar** ist. Der EuGH hat sich in seinem Urteil gegen den pauschalen Ausschluss ausgesprochen und einen solchen nur dann für gerechtfertigt gesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Ausschluss der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung dient. Dies muss das vorlegende Gericht – also der BFH – prüfen (EuGH v. 16.7.2015, C-108/14, *Larentia + Minerva*, und C-109/14 *Marenave*, DStR 2015, 1673).

In seinen Nachfolgeentscheidungen (BFH v. 19.1.2016, XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567, und v. 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581) hat der **XI. Senat des BFH** nun geurteilt, dass der Ausschluss von Personengesellschaften grundsätzlich **unionsrechtswidrig** ist. Eine unmittelbare Folge hat diese Feststellung aber nicht, weil sich der Steuerpflichtige nicht unmittelbar auf die MwStSystRL berufen könne. Allerdings entschied der XI. Senat, dass unter „juristische Person“ i. S. des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auch solche Personengesellschaften zu verstehen sind, die eine „**kapitalistische Struktur**“ aufweisen, also insbesondere im

Außenverhältnis beschränkt haften. Hierunter fällt insbesondere die GmbH & Co. KG (aber auch andere ähnliche Konstruktionen wie die AG & Co. KG, SE & Co. KG oder Ltd. & Co. KG). Diesem Ansatz ist die Finanzverwaltung nicht gefolgt, siehe aber nachstehend unter (3).

- (3) Unabhängig von den Verfahren *Larentia + Minerva* und *Marenave*, die vom XI. Senat des BFH angestoßen wurden, hat der **V. Senat** des BFH zu dieser Frage – aus seiner Sicht wohl abschließend – in einem anderen Verfahren wie folgt Stellung genommen (BFH v. 02.12.2015, V R 25/13, BStBl. II 2017, 563, dem folgend: Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE):

Der Organträger wird durch die Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Steuerschuldner für eine andere rechtlich selbständige Person. Weder sieht das UStG einen Antrag noch ein besonderes Verfahren zur Feststellung der Voraussetzungen der Organschaft vor. Über die anhand der Organschaft festzustellende Person des Steuerschuldners muss daher **einfach, rechtssicher und ohne Nachweisschwierigkeiten** entschieden werden können. Dies ist bei einer **juristischen Person** – so der BFH – möglich, bei einer **Personengesellschaft** indessen nicht. Für sie gilt nämlich das **Einstimmigkeitsprinzip** (§ 709 Abs. 1 BGB, § 119 Abs. 1 HGB), so dass für eine finanzielle Eingliederung die bloße Stimmenmehrheit nicht reicht. Selbst wenn aufgrund abweichender Regelungen ein Gesellschafter Mehrheitsentscheidungen durchsetzen kann, bestehen zumindest Nachweisschwierigkeiten. Denn für den Abschluss und die Änderung von Gesellschaftsverträgen bei Personengesellschaften besteht **keinerlei Formzwang**, sie können sogar mündlich getroffen und geändert werden. Da über die Organschaft ohne besonderes Feststellungsverfahren mit Rückwirkung für alle noch änderbaren Festsetzungen der Vergangenheit neu entschieden werden kann, bestehe damit bei Personengesellschaften grundsätzlich keine hinreichende Grundlage, um die Person des Steuerschuldners einfach und rechtssicher bestimmen zu können. Somit sei die im Gesetz festgeschriebene Beschränkung auf juristische Personen grundsätzlich gerechtfertigt.

Ausnahme: Der grundsätzlich gerechtfertigte Ausschluss von Personengesellschaften in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ist dann nicht mehr unionsrechtskonform, wenn die Anteile an einer Personengesellschaft **vollständig in der Hand des Organträgers** oder der von anderen finanziell eingegliederten Unternehmen liegen. In diesen Fällen nämlich sei das Einstimmigkeitsprinzip von vornherein ohne Bedeutung. Der BFH belässt es aber nicht bei der Feststellung, dass § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG insoweit unionsrechtswidrig ist, er legt vielmehr § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG unionsrechtskonform gegen seinen Wortlaut aus. Die Vorschrift wird dadurch für und gegen alle Steuerpflichtigen im Wege der **teleologischen Extension** auch für die genannten bestimmten Personengesellschaften geöffnet. Dem folgt die **Finanzverwaltung** in Abschn. 2.8 Abs. 5a UStAE. Zu den Auswirkungen siehe unter II. (4).

Die von der Finanzverwaltung übernommene Rechtsprechung des V. Senats des BFH ist zwischenzeitlich erneut **anhängig vor dem EuGH** (Vorlage des FG Berlin-Brandenburg v. 21.11.2019, 5 K 5044/19, DStR 2020, 281). Eine grundsätzliche gesetzliche Neuregelung der Organschaft wird erwogen.

2. Finanzielle Eingliederung

- (1) Unter der **finanziellen Eingliederung** ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es dem Organträger ermöglicht, durch Mehrheitsbeschlüsse seinen Willen in der Organgesellschaft durch-

zusetzten. Finanzielle Eingliederung liegt also in der Regel vor, wenn der Organträger mehr als 50 % der Anteile an der Organgesellschaft hält (Ausnahme bei Personengesellschaften, siehe oben unter I.1., S. 6.). Die Beteiligung braucht nur **mittelbar** zu bestehen, wenn zwischen Organträger und Organgesellschaft eine weitere Gesellschaft zwischengeschaltet ist, die die Beteiligung hält und ihrerseits vom Organträger finanziell beherrscht wird.

- (2) Eine finanzielle Eingliederung erfordert ein Über-/Unterordnungsverhältnis. Daher ist eine Organschaft zwischen **Schwestergesellschaften** über gemeinsame Gesellschafter nicht möglich. Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist somit bei **Betriebsaufspaltung** nur möglich, wenn das Besitzunternehmen ein Einzelunternehmen ist und somit der Besitzunternehmer selbst Gesellschafter der Betriebskapitalgesellschaft ist. Bei der **GmbH & Co. KG** ist die Komplementär-GmbH ebenso keine Organgesellschaft der KG, weil im Regelfall nicht die KG Gesellschafterin der GmbH ist (Ausnahme: Einheits-GmbH & Co. KG, Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 8 UStAE).
- (3) Der BFH hat 2013 dem EuGH – neben der Frage des Ausschlusses der Personengesellschaft (siehe oben unter I.1., S. 6) – auch die Frage vorgelegt, ob das von der BFH-Rechtsprechung entwickelte Kriterium eines Über-/Unterordnungsverhältnisses **mit dem Unionsrecht vereinbar** ist. Der EuGH hat sich in seinem Urteil gegen den pauschalen Ausschluss ausgesprochen und einen solchen nur dann für gerechtfertigt gesehen, wenn nachgewiesen werden kann, dass der Ausschluss der Verhinderung von Missbräuchen und Steuerhinterziehung dient. Dies muss das vorlegende Gericht – also der BFH – prüfen (EuGH v. 16.7.2015, C-108/14, *Larentia + Minerva*, und C-109/14 *Marenave*, DStR 2015, 1673).

In seinen Nachfolgeentscheidungen (BFH v. 19.1.2016, XI R 38/12, BStBl. II 2017, 567, und v. 1.6.2016, XI R 17/11, BStBl. II 2017, 581) hat der **XI. Senat des BFH** diesen Punkt nun explizit offengelassen und sich nicht geäußert, weil dazu weitere Feststellungen des Finanzgerichts nötig gewesen wären. In seiner Vorlage an den EuGH hatte der XI. Senat die Unionsrechtskonformität des Kriteriums des Unterordnungsverhältnisses allerdings als „fernliegend“ bezeichnet.

- (4) Unabhängig von diesem Verfahren *Larentia + Minerva*, das vom XI. Senat des BFH angestoßen wurde, hat der **V. Senat des BFH** zu dieser Frage – aus seiner Sicht wohl abschließend – wie folgt Stellung genommen (BFH v. 02.12.2015, V R 15/14, BStBl. II 2017, 553, dem folgend Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE):

Der BFH hält auch weiterhin uneingeschränkt an diesem Kriterium fest, wobei er die bisherige Forderung nach einem **Unterordnungsverhältnis** nunmehr bezeichnet als „**Erfordernis der Eingliederung mit Durchgriffsrechten**“. Die Begründung dafür lautet im Kern: Weil das deutsche Recht weder einen Antrag noch ein besonderes Verfahren zur Feststellung der Voraussetzungen der Organschaft vorsieht, muss über die Eingliederung einer Organgesellschaft **einfach, rechtssicher** und **ohne Nachweisschwierigkeiten** entschieden werden können. Nur dann ist es dem Organträger möglich und zumutbar, die Verantwortung für die Umsatzbesteuerung der mit ihm verbundenen Unternehmen zu übernehmen. Dafür muss er aber über Durchgriffsmöglichkeiten verfügen, aufgrund derer er die für die Abgabe von Steueranmeldungen notwendigen Informationsansprüche wie auch die zur Erfüllung von Steueransprüchen notwendigen Ausgleichsansprüche gegen die Organgesellschaft durchsetzen kann. Das Erfordernis eines Unterordnungsverhältnisses (nunmehr: Eingliederung mit Durchgriffsrechten) ist damit eine Maßnahme zur Verhinderung der Steuerumgehung und sonach unionsrechtlich auf der Basis des Art. 11 Abs. 2 MwStSystRL zulässig.

- (5) Die **Finanzverwaltung** hat sich der Argumentation des V. Senats des BFH angeschlossen. Lesen Sie bitte Abschn. 2.8 Abs. 5 UStAE.

3. Wirtschaftliche Eingliederung

- (1) Die **wirtschaftliche Eingliederung** zeigt sich in der Regel in der Verflechtung der Geschäftstätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft. Die Tätigkeiten von Organträger und Organgesellschaft müssen aufeinander abgestimmt sein; sie müssen sich fördern und ergänzen. Die wirtschaftliche Eingliederung setzt die **Erbringung entgeltlicher Leistungen** voraus, die für das Unternehmen der Organgesellschaft zu einer mehr als nur unbedeutenden Entlastung führen. Überdies ist Voraussetzung, dass die **Beteiligung an der Organgesellschaft** dem unternehmerischen Bereich des Organträgers zugeordnet werden kann.
- (2) Lesen Sie bitte Abschn. 2.8 Abs. 6-6c UStAE.

4. Organisatorische Eingliederung

- (1) Die **organisatorische Eingliederung** setzt voraus, dass der Organträger die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Tochtergesellschaft in der **laufenden Geschäftsführung** wahrnimmt. Diese Beherrschung darf nicht nur theoretisch möglich sein, sondern muss wirklich wahrgenommen werden. Die organisatorische Eingliederung erfolgt in aller Regel durch die **personelle Verflechtung der Geschäftsführungen**, wobei keine vollständige Identität erforderlich ist. Neben diesem Regelfall kann sich die organisatorische Eingliederung aber nach der BFH-Rechtsprechung auch daraus ergeben, dass **leitende Mitarbeiter** des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft tätig sind. Die Verwaltung geht in Abschn. 2.8 Abs. 9 UStAE noch etwas weiter und akzeptiert **jeden Mitarbeiter** des Organträgers als Geschäftsführer der Organgesellschaft, sofern dieser den Weisungen des Organträgers bei der Geschäftsführung der Organgesellschaft aufgrund seines Anstellungsverhältnisses und einer sich hieraus ergebenden persönlichen Abhängigkeit befolgen wird und er bei weisungswidrigem Verhalten vom Organträger als Geschäftsführer der Organgesellschaft uneingeschränkt abberufen werden kann.
- (2) Lesen Sie bitte Abschn. 2.8 Abs. 7-11 UStAE.

II. Rechtsfolgen der Organschaft

- (1) Alle Umsätze innerhalb des Organkreises werden dem Organträger umsatzsteuerlich zugerechnet. Der Organträger schuldet damit die Umsatzsteuer auf alle Lieferungen und sonstigen Leistungen im Organkreis und kann – umgekehrt – sämtliche Vorsteuern des Organkreises abziehen. Es wird folglich auch nur **eine Umsatzsteuererklärung** für den gesamten Organkreis abgegeben. Organgesellschaften haften aber für die von ihnen verursachte Umsatzsteuer gemäß § 73 AO.
- (2) **Innerhalb des Organkreises** gibt es – genauso wie innerhalb eines Einzelunternehmens – keinen Leistungsaustausch. Der zivilrechtlich vorhandene Leistungsaustausch wird umsatzsteuerlich negiert. Es liegen folglich nichtsteuerbare Innenumsätze vor. Bei (falschen) Rechnungen mit Umsatzsteuerausweis gilt nicht § 14c Abs. 1 und 2 UStG.
- (3) Die Wirkungen der Organschaft gehen nicht über die Grenze. Steuerfreie Ausfuhren und innergemeinschaftliche Lieferungen im Organkreis sind daher möglich (vgl. hierzu auch Abschn. 2.9 UStAE).

- (4) Das unter I. 1. (3) genannte Urteil des BFH zur **Möglichkeit der Einbeziehung von Personengesellschaften** als Organschaft hat möglicherweise weitgehende Auswirkungen, die derzeit noch nicht abschließend benennbar sind. Der BFH hat nämlich nicht bloß einen Unionsrechtsverstoß erkannt und den Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, sich einzeln auf das Unionsrecht zu berufen. Er hat vielmehr das deutsche Recht unionsrechtskonform ausgelegt, so dass diese Auffassung für und gegen alle Steuerpflichtigen gilt. Der Organträger wird durch die Verwirklichung der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Steuerschuldner für seine Organgesellschaften. Alle Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaften sind nichtsteuerbare Innenleistungen. Dies gilt nun – legt man die Urteile der beiden Umsatzsteuer-Senate zugrunde – auch für die Vergangenheit zurück, sofern die entsprechenden Steuerfestsetzungen verfahrensrechtlich noch änderbar sind (z. B. nach § 164 Abs. 2 i. V. m. § 164 Abs. 1, § 168 AO). Weder sieht das UStG einen Antrag noch ein besonderes Verfahren zur Feststellung der Voraussetzungen der Organschaft vor, was eine Rückwirkung verhindern könnte.

Beispiel:

A ist Schreiner und führt den Betrieb in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Er ist alleiniger Kommanditist und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH. Das Betriebsgrundstück ist in seinem Eigentum und wird der GmbH & Co. KG vermietet. Ertragsteuerlich liegt somit Sonderbetriebsvermögen vor.

Lösung:

Nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann die GmbH & Co. KG keine Organgesellschaft sein, weil sie eine Personengesellschaft ist. Nach der Rechtsprechung des V. Senats des BFH und Abschn. 2.8 in der ab 2019 geltenden Fassung liegt sie aber vor, denn A ist infolge der Vermietung Unternehmer und die KG ist finanziell (100 %-Beteiligung), wirtschaftlich (Anmietung des Betriebsgrundstücks) und organisatorisch (A ist alleiniger Geschäftsführer über die GmbH) in das Unternehmen des A eingegliedert. Bereits erlassene Steuerbescheide werden zwar bis 2018 von § 176 Abs. 2 AO geschützt. Hat aber z. B. die GmbH & Co. KG gegen eine vom FA abweichende Umsatzsteuerfestsetzung geklagt, weil das FA beispielsweise die Ordnungsmäßigkeit einer Rechnung nicht anerkennt, kann das FG die Klage nun abweisen, weil die GmbH & Co. KG keine selbständige Unternehmerin ist und daher auch keinen Vorsteuerabzug geltend machen kann. Den Vorsteuerabzug muss dann vielmehr A geltend machen, was voraussetzt, dass eine erstmalige oder geänderte Festsetzung verfahrensrechtlich noch möglich ist.

III. Rechtsfolgen der Beendigung der Organschaft

- (1) Die Organschaft endet zu dem Zeitpunkt, zu dem eine der gesetzlichen Tatbestandsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt ist, also die Organgesellschaft **keine Kapitalgesellschaft** mehr ist oder mindestens eines der drei **Eingliederungsmerkmale nicht mehr erfüllt** wird, beispielsweise durch Veräußerung der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft.
- (2) Mit Beendigung der Organschaft ist die ehemalige Organgesellschaft als **selbständiger Unternehmer** zu beurteilen. Für die Frage, ob Umsatzsteuer dem ehemaligen Organträger oder der ehemaligen Organgesellschaften zuzurechnen ist, kommt es auf den **Zeitpunkt der Entstehung der Steuer** (Soll- versus Ist-Besteuerung) an. Werden Anzahlungen, die der Mindest-Ist-Besteuerung nach

§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst a S. 4 UStG unterliegen, vor Beendigung der Organshaft von der Organgesellschaft vereinnahmt, aber zutreffend vom Organträger versteuert, und erbringt die Organgesellschaft nach Beendigung der Organshaft die Leistungen, ist die vom Organträger entrichtete Umsatzsteuer bei der Steuerfestsetzung gegenüber der vormaligen Organgesellschaft steuermindernd zu berücksichtigen.

D. Umfang des Unternehmens

I. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

- (1) Beginn und Ende des Unternehmens sind bedeutsam für den Vorsteuerabzug. Der Beginn erfolgt bereits mit den **Vorbereitungshandlungen**, z. B. Anmieten des Geschäftslokals, sofern später nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ernsthaft beabsichtigt sind (vgl. Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE). Das Ende geht bis zur vollständigen Abwicklung (Ende der Liquidation); daher gibt es auch noch steuerbare Veräußerungen nach Einstellung (Abmeldung) des Gewerbebetriebes, andererseits auch noch Vorsteuerabzug.
- (2) Die Eröffnung des **Insolvenzverfahrens** beendet nicht die unternehmerische Tätigkeit, vielmehr führt der Insolvenzverwalter (als Vertreter) das Unternehmen weiter. Unternehmer bleibt der Insolvenzschuldner. Das Unternehmen wird aber in einen vor- und nachinsolvenzrechtlichen Teil aufgespalten, da spätestens mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens alle Forderungen und Verbindlichkeiten des Unternehmers **uneinbringlich** werden und somit nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG berichtigt werden müssen (Abschn. 17.1 Abs. 11 UStAE).
- (3) Zur **Vorgründungsgesellschaft** siehe oben unter B. IV. auf S. 5.

II. Grundsatz der Unternehmenseinheit

Ein Unternehmer hat nur ein Unternehmen, egal wie viel Betriebe er hat. Zwischen den verschiedenen Betrieben finden kein Leistungsaustausch und keine unentgeltliche Wertabgabe statt. Das gleiche gilt auch für Innenumsätze innerhalb des Organkreises bei Organshaft (siehe oben unter C. II., auf S. 9). Die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer nach § 19 UStG erfasst daher auch das gesamte Unternehmen des Unternehmers und kann nicht auf bestimmte Unternehmensteile beschränkt werden (BFH v. 24.07.2013, XI R 31/12, BStBl II 2014, 214).

Lesen Sie bitte § 2 Abs. 1 S. 2 UStG.

Beispiel:

Bauunternehmer baut mit Mitteln des Gewerbebetriebes für sich ein Mietshaus. Es liegt keine Leistung und keine unentgeltliche Wertabgabe vor, da das Haus weiterhin dem Unternehmen desselben Unternehmers dient.

E. Juristische Personen des öffentlichen Rechts

- (1) Juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften, öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern) sind nach der Rechtsprechung des EuGH grundsätzlich nach denselben Grundsätzen Unternehmer wie natürliche Personen oder

juristische Personen des Privatrechts auch. Historisch bedingt, sah aber die bis 2016 (übergangsweise bis 2020) geltende Regelung für solche juristische Personen des öffentlichen Rechts in § 2 Abs. 3 UStG a.F. vor, dass diese nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** sowie ihrer **land- und forstwirtschaftlichen** Betriebe unternehmerisch tätig werden. Diese Begriffe sind der Umsatzsteuer eigentlich fremd und eher dem Ertragssteuerrecht entlehnt. Nicht zum Unternehmen gehört der **hoheitliche Bereich** der juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Er ist – wie der ideelle Bereich eines Vereins oder einer Stiftung – der nichtunternehmerische Bereich.

- (2) Die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. unterscheidet sich sehr deutlich von der Vorgabe der **Mehrwertsteuersystem-Richtlinie**. Danach gelten Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Steuerpflichtige (= Unternehmer), wenn sie Leistungen auf dem Gebiet des öffentlichen Rechts erbringen und eine Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde, sowie sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten, die nicht im Rahmen öffentlicher Gewalt ausgeübt werden (Art. 13 MwStSystRL). Der **BFH** legte § 2 Abs. 3 UStG a.F. daher nach den Vorgaben des EuGH **richtlinienkonform** aus und näherte ihn damit der Richtlinienbestimmung an (BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, DStR 2010, 1281). Die **Finanzverwaltung** hat diese BFH-Rechtsprechung weder im BStBl II veröffentlicht noch in den UStAE eingearbeitet. Sie widerspricht aber auch nicht und gestattet die Berufung auf die Rechtsprechung (OFD Niedersachsen v. 27.7.2012, DStR 2012, 1923).
- (3) Zum 1.1.2016 trat jedoch eine **Neuregelung** in Kraft, die § 2 Abs. 3 UStG a.F. ersetzt und erstmals ab 2017 (auf Antrag auch später, zwingend aber ab 2021) anzuwenden ist. Der neue § 2b UStG, der sich schon im Wortlaut deutlich an Art. 13 MwStSystRL anlehnt, regelt nicht (mehr), wann eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer ist. Stattdessen ist die Grundregel der Bestimmung unternehmerischen Handelns in § 2 Abs. 1 UStG nun auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts anwendbar, so dass grundsätzlich jede nachhaltig und selbständig erbrachte Leistung gegen Entgelt die Unternehmereigenschaft begründet. § 2b UStG regelt nur noch, wann eine juristische Person des öffentlichen Rechts – ggf. trotz Erfüllung dieser Voraussetzungen – kein Unternehmer ist, nämlich wenn die Leistungen **im Rahmen der öffentlichen Gewalt** ausgeübt werden und eine Nichtbesteuerung zu keinen **größeren Wettbewerbsverzerrungen** führt. Dies entspricht den Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL.
- (4) Nach der EuGH-Rechtsprechung begründen Tätigkeiten, die die juristische Person des öffentlichen Rechts unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausübt **wie private Wirtschaftsteilnehmer**, stets die Unternehmereigenschaft. Dies ist unter der Geltung des neuen § 2b UStG auch der Fall, da juristische Personen des öffentlichen Rechts nun unter die Grundregel des § 2 Abs. 1 UStG fallen. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts wird somit auch mit der Vermietung von Grundstücken unternehmerisch tätig, obwohl körperschaftsteuerlich kein Betrieb gewerblicher Art (i. S. des bisherigen § 2 Abs. 3 UStG), sondern Vermögensverwaltung vorliegt.

Beispiel:

Eine Industrie- und Handelskammer vermietet einen Teil ihres Bürogebäudes einschließlich Tiefgaragenplätze langfristig an Dritte.

Lösung:

Die IHK wird unternehmerisch tätig, weil sie privatrechtlich, also wie private Wirtschaftsteilnehmer tätig wird und eine umsatzsteuerbare Leistung erbringt (siehe EuGH v. 4.6.2009, SALIX, DStR 2009, 1197).

- (5) Auch Tätigkeiten, die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt werden, können nach der EuGH-Rechtsprechung aber unternehmerisch sein. In diesem Fall ist aber Voraussetzung, dass ihre Nichtbesteuerung **zu Wettbewerbsverzerrungen** führen. Dies sieht mittlerweile § 2b Abs. 1 UStG vor. Ob solche Wettbewerbsverzerrungen vorliegen, ist in Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Es muss aber ein wettbewerbsrelevanter Markt für die einschlägige Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts bestehen.

Beispiel 1:

Eine Gemeinde widmet einen Teil einer Tiefgarage als Gemeindestraße und gestattet die Nutzung zum Parken von Pkw gegen Parkgebühren über Parkautomaten.

Lösung:

Die Gemeinde handelt hoheitlich. Sie tritt aber in Wettbewerb zu privaten Anbietern von Parkraum in Tiefgaragen, so dass eine Nichtbesteuerung Wettbewerbsverzerrungen zur Folge hätte. Die Tätigkeit ist damit steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig (BFH v. 1.12.2011, V R 1/11, DStR 2012, 352).

Beispiel 2:

Die Straßenbehörde eines Staates betreibt eine Autobahn und erhebt von den Nutzern eine Maut.

Lösung:

Der Staat handelt hoheitlich. Er tritt auch nicht in Wettbewerb zu privaten Anbietern, weil kein privater Anbieter ohne die Genehmigung der Straßenbehörde eine Autobahn errichten darf und es zudem ausgeschlossen wäre, dass – selbst mit Genehmigung – ein privater Anbieter parallel zur staatlichen Autobahn noch eine eigene errichten würde. Die Tätigkeit ist damit nichtsteuerbar (EuGH v. 19.1.2017, C-344/15, National Roads Authority, MwStR 2017, 158).

- (6) Im Kern schafft § 2b UStG kein neues Recht, sondern er passt das Gesetz lediglich an die europarechtlichen Vorgaben an, was zuvor durch richtlinienkonforme Auslegung durch den BFH geschehen ist. Dabei hat der Gesetzgeber zumindest einen gewissen Spielraum aktiv ausgeschöpft, z. B. durch Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze von 17.500 € in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG, die erkennbar der Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG entnommen ist. Dennoch hat der Gesetzgeber lange **Übergangsfristen** gewährt. § 2 Abs. 3 UStG a.F. gilt zunächst noch bis zum 31.12.2016 (§ 27 Abs. 22 S. 1 UStG). Einmalig können die betroffenen Körperschaften aber beantragen, dass § 2b UStG erst ab 2021 für sie anzuwenden ist (§ 27 Abs. 22 S. 3 UStG). Diese Optionserklärung kann wiederum mit Wirkung für das Folgejahr anschließend widerrufen werden (§ 27 Abs. 22 S. 6 UStG). Nach dem 31.12.2016 gegründete juristische Personen des öffentlichen Rechts haben keine Möglichkeit zur Option, da die entsprechende Erklärung bis zum 31.12.2016 abzugeben war (vgl. BMF v. 19.4.2016, III C 2 – S 7106/07/10012-06, BStBl. I 2016, 481).

F. Testfragen

Frage 1:

Voraussetzungen für den Unternehmerbegriff?

Antwort:

- (1) **Selbständigkeit** (eigene Verantwortung, eigene Zeiteinteilung, eigenes Risiko).
- (2) **Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit** (§ 2 Abs. 1 UStG). Diese liegt vor, wenn der Unternehmer zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich.
- (3) **Nachhaltigkeit**.

Frage 2:

Wie werden **Arbeitsgemeinschaften** umsatzsteuerlich behandelt (z. B. im Baugewerbe)?

Antwort:

Man kann folgende Fälle unterscheiden:

- (1) Der Auftraggeber schließt mit den einzelnen Unternehmen Verträge ab. Hier besitzt z. B. eine gemeinsam gebildete Bauleitung keine Unternehmereigenschaft. Jeder Unternehmer liefert an andere und/oder an den Auftraggeber.
- (2) Der Auftraggeber schließt mit einem Unternehmer einen Vertrag über die Gesamtausführung (**Generalunternehmer**). Der Generalunternehmer bedient sich für den Auftrag anderer Unternehmer (**Subunternehmer**), deren Leistungen an den Generalunternehmer ebenso steuerpflichtig sind wie die Gesamtausführung des Generalunternehmers an den Auftraggeber.
- (3) Der Auftraggeber schließt mit einem Unternehmer einen Vertrag über die Gesamtausführung, wobei dieser Unternehmer sich verpflichtet, einen Teil der Arbeiten im Namen des Auftraggebers an andere Unternehmer weiterzugeben. Hier liefern alle Unternehmer direkt an den Auftraggeber. Der Hauptunternehmer wird nur steuerpflichtig mit seiner Leistung, ggf. auch mit seiner Vermittlungsleistung, wofür er u. U. Provision bekommt.
- (4) Alle Unternehmer bilden eine **Arbeitsgemeinschaft**, die gegenüber dem Auftraggeber auftritt. Hier ist die Arge Unternehmer. Die Einzelunternehmer erbringen Leistungen an die Arge. Die Arbeitsgemeinschaft erbringt die Gesamtleistung an den Auftraggeber.

Frage 3:

Unterschied: Grundgeschäft – Hilfgeschäft?

Antwort:

Grundgeschäfte bilden den Gegenstand des Unternehmers (z. B. Autoproduktion eines Automobilwerkes). Hilfgeschäfte sind Tätigkeiten, die sich im Gefolge der Haupttätigkeit üblicherweise ergeben (z. B. Verkauf von Anlagevermögen).

Frage 4:

Sind **Körperschaften des öffentlichen Rechts** Unternehmer?

Antwort:

Juristische Personen des öffentlichen Rechts (z. B. Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden), öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Innungen, Kammern, Universitäten) sind nach dem bis einschließlich 2016 geltenden § 2 Abs. 3 UStG a.F. nur im Rahmen ihrer **Betriebe gewerblicher Art** und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig. § 2 Abs. 3 S. 1 UStG a.F. ist allerdings richtlinienkonform dahingehend auszulegen, dass eine unternehmerische Tätigkeit gegeben ist, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts auf **privatrechtlicher Grundlage** und nicht im Rahmen der eigens für sie geltenden öffentlich-rechtlichen Regelungen handelt. Allerdings erlaubt Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL den Mitgliedstaaten, die dort genannten unternehmerischen Umsätze als nichtunternehmerische zu behandeln. Sollte die öffentliche Einrichtung im Rahmen der **öffentlichen Gewalt** tätig werden, wird sie grundsätzlich als Nichtunternehmer behandelt. Ausnahme: Die Behandlung als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Seit 2017 regelt dies § 2 Abs. 1 i. V. m. § 2b UStG.

Beliefern sich die einzelnen Betriebe gewerblicher Art untereinander, so liegen nicht steuerbare Innenumsätze der Körperschaft öffentlichen Rechts vor. Unternehmer ist also die Körperschaft (z. B. Gemeinde), nicht die einzelnen Betriebe.

Frage 5:

Kann auch eine **einmalige Handlung** nachhaltig sein?

Antwort:

Ja, wenn Wiederholungsabsicht besteht oder die Leistung auf einen gewissen Zeitraum angelegt ist und wirtschaftliches Gewicht hat.

Frage 6:

Was heißt **Unternehmenseinheit**?

Antwort:

Wenn ein Unternehmer mehrere Tätigkeitsbereiche hat, bilden alle Tätigkeitsbereiche ein Unternehmen (z. B. Gewerbebetrieb, vermietetes Mietshaus). Leistungsabgaben im Unternehmen sind nicht steuerbare Innenumsätze.

Frage 7:

Wann liegt **Organschaft** vor?

Antwort:

Wenn eine juristische Person des privaten Rechts (z. B. GmbH) – genannt Organgesellschaft –

- (1) finanziell,
- (2) organisatorisch und
- (3) wirtschaftlich

in ein Unternehmen (gleichgültig, in welcher Rechtsform) eingegliedert ist (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG). Personengesellschaften können unter den in Abschn. 2.8 Abs. 2 S. 5, Abs. 5a UStAE genannten Voraussetzungen ausnahmsweise ebenso Organgesellschaften sein.

Folge:

Leistungen zwischen Organträger und Obergesellschaft sind nicht steuerbare Innenumsätze. Dies gilt jedoch nur für Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen („keine Organschaft über die Grenze“).

G. Aufgaben und Lösungen

Fall 1

- (1) Der Angestellte A will seinen Lebensabend nach Eintritt in den Ruhestand in Kanada verbringen. Er verkauft daher seine gesamte Habe (Möbel usw.) an den Trödler TRÖ.
- (2) Der gemeinnützige Verein V macht jährlich ein Sommerfest und macht auch die Bewirtung usw.
- (3) M, der eine Baustoffgroßhandlung in Köln-Ehrenfeld hat, entnimmt daraus Fliesen und stattet damit die Badezimmerwände seines Mietshauses, das er in Düsseldorf besitzt, aus, nachdem die Mieter ihn mehrfach wegen der schlechten Ausstattung beschimpft hatten.
- (4) Eine Gemeinde unterhält eine Ziegelei, ein Krankenhaus, eine Badeanstalt, ein Theater und ein Gaswerk. Des Weiteren vermietet die Gemeinde langfristig Grundstücke. Das Gaswerk liefert Gas an die Ziegelei und die anderen Bereiche.

Fällt Umsatzsteuer an?

- (5) B ist Reisender für eine Bürstenfabrik in Dortmund. Er betreut den Raum Düsseldorf und besucht laut Anweisung der Bürstenfabrik in bestimmten Abständen die Kunden der Firma. Für das letzte Jahr hat er ein Gehalt von 20.000 €, Provisionen in Höhe von 24.000 € und Reisespesen in Höhe von 2.000 € erhalten.

Muss er Umsatzsteuer zahlen?

- (6) Eine OHG betreibt ihr Geschäft in einem dem Gesellschafter M gehörenden Gebäude, wofür sie ihm eine monatliche Miete zahlt. Die OHG behandelt die Mietzahlungen in ihrer Handelsbilanz als Betriebsausgabe.

Folge?

Lösung (Problem: Unternehmer, § 2 UStG)

- (1) A ist **nicht** Unternehmer. Die Umsätze sind nicht steuerbar.
- (2) Der Verein ist nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig und damit Unternehmer.
- (3) Das Mietshaus gehört zum Unternehmen des M. Es liegt **Unternehmenseinheit** vor. Das Unternehmen umfasst das Mietshaus und die Baustoffgroßhandlung (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Die Entnahmen der Fliesen stellt somit weder eine Lieferung noch eine unentgeltliche Wertabgabe gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG dar (nicht steuerbarer Innenumsatz). „Rechnungen“ mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer über Innenumsätze sind nur unternehmensinterne Buchungsbelege und lösen nicht die Folgen des § 14c Abs. 2 UStG aus. Abschn. 14.1 Abs. 4 UStAE!

Allerdings muss eine **Vorsteuerberichtigung** nach § 15a Abs. 3, 1 und 5 UStG erfolgen, wenn die Vorsteuer für die Fliesen mehr als 1.000 € betragen hat (§ 44 Abs. 1 und 5 UStDV). Denn die Fliesen werden für vorsteuerschädliche steuerfreie Mietumsätze nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

- (4) Die Gemeinde ist insoweit Unternehmer, wie sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhält (bis 2016/übergangsweise bis 2020: § 2 Abs. 3 UStG a.F., dann: § 2 Abs. 1 UStG, kein Ausschluss nach § 2b UStG). Der Betrieb gewerblicher Art ist dabei nicht körperschaftsteuerlich, sondern unionrechtlich auszulegen (vgl. hierzu BFH v. 15.4.2010, V R 10/09, DStR 2010, 1280). Eine juristische Person des öffentlichen Rechts, die aufgrund **privatrechtlicher Grundlage** handelt ist, ist grundsätzlich **unternehmerisch** tätig (Art. 9 Abs. 1 MwStSystRL). Daher ist die Gemeinde mit allen beschriebenen Tätigkeiten, also auch mit der Vermietung, Unternehmer. Alle unternehmerische Tätigkeiten bilden **ein Unternehmen** (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Die „Gaslieferungen“ sind daher sog. **nicht steuerbare Innenumsätze**.
- (5) Da die Firma dem B **Weisungen** hinsichtlich des Ortes (Düsseldorf), der Zeit (regelmäßiges Besuchen) und des zu vertretenden Artikels (Bürsten) erteilt, ist er nicht selbständig und damit **kein** Unternehmer und tätigt nicht steuerbare Umsätze.
Lesen Sie bitte § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.
- (6) M ist als Vermieter Unternehmer, denn er wird selbständig nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen tätig. Es liegt kein Gesellschafterbeitrag vor, da er ein „gewinnunabhängiges Sonderentgelt“ erhält. Lesen Sie bitte **Abschn. 1.6 Abs. 3-7 UStAE!**

Fall 2

Kann in folgenden Fällen Organschaft vorliegen:

- (1) Max ist Alleingesellschafter und alleiniger Geschäftsführer der M-GmbH und vermietet an diese das einzige Betriebsgrundstück (Betriebsaufspaltung).
- (2) Wie (1) allerdings ist neben Max zu 50 % jeweils am Grundstück und an der M-GmbH sein alter Studienfreund Moritz beteiligt.
- (3) Eine Gemeinde ist alleinige Gesellschafterin einer GmbH, die ein Schwimmbad betreibt. Das dafür nötige Personal stellt die Gemeinde gegen marktübliches Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage zur Verfügung. Zur kurzfristigen Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen baut die Gemeinde auf dem Freibadgelände eine Zeltstadt auf. Die notwendigen Auslagen werden der GmbH ersetzt.
- (4) Die A-GmbH hält 51 % der Anteile an der nichtunternehmerisch tätigen B-GmbH, diese wiederum hält 51 % an der C-GmbH. Alleiniger Geschäftsführer der C-GmbH ist einer der beiden Geschäftsführer der A-GmbH.
- (5) Peter ist alleiniger Kommanditist bei der P-KG, welche wiederum alleinige Gesellschafterin an der A-GmbH ist. Komplementärin der P-KG ist die A-GmbH.

Lösung (Problem: Organschaft, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG)

(1) **Ja.**

Max ist durch die Vermietung des Grundstücks Unternehmer i. S. des § 2 Abs. 1 UStG. Er kann damit Organträger der M-GmbH sein. Die Vermietung des Grundstücks stellt gleichzeitig die wirtschaftliche Eingliederung dar (finanzielle Eingliederung über 100%-Anteil und organisatorische Eingliederung über Geschäftsführung gesichert). Ob diese Leistungen steuerbar sind oder ob es sich aufgrund der Organschaft um nichtsteuerbare Innenleistungen handelt, ist für die zur Begründung einer Organschaft erforderliche Unternehmerstellung des Organträgers unerheblich (BFH v. 22.10.2009, V R 14/08, BStBl. II 2011, 988).

(2) **Nein.**

Die finanzielle Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers setzt ein Unterordnungsverhältnis der Organgesellschaft voraus. Hier ist aber die M-GmbH lediglich Schwester-Gesellschaft der Grundstücks-GbR von Max und Moritz.

(3) **Ja.**

Durch die Arbeitnehmerüberlassung wird die Gemeinde unternehmerisch tätig und kann nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organträger der GmbH sein. Diese Tätigkeit bildet auch die Grundlage für die wirtschaftliche Eingliederung. Die finanzielle Eingliederung ist ebenfalls gegeben. Sofern auch die organisatorische Eingliederung gegeben ist, besteht Organschaft, mit der Folge, dass die Leistung der GmbH an die Gemeinde (kurzfristige Grundstücksüberlassung gegen Auslagenersatz = Entgelt) als Innenumsatz nicht steuerbar ist. Wegen der teilweisen Verwendung des Grundstücks für nichtunternehmerische Zwecke (Flüchtlingsunterbringung) steht der Gemeinde der Vorsteuerabzug aus den Aufwendungen des Schwimmbadbetriebs aber nicht vollständig zu.

(4) **Ja.**

Die C-GmbH kann Organgesellschaft der A-GmbH sein, da sie mittelbar über Mehrheitsbeteiligungen finanziell eingegliedert ist und auch die organisatorische Eingliederung gegeben ist. Die fehlende Unternehmereigenschaft der Zwischengesellschaft (B-GmbH) ist unschädlich; diese gehört aber nicht zum Organkreis. Zur Organschaft muss somit nur noch die wirtschaftliche Eingliederung gegeben sein.

(5) **Ja.**

Es handelt sich um eine sog. Einheits-GmbH & Co. KG, bei der die Komplementär-GmbH von der KG gehalten wird. Die Komplementär-GmbH kann daher Organgesellschaft der KG sein (siehe Abschn. 2.8 Abs. 2 Satz 8 und Abschn. 2.2 Abs. 6 Beispiel 2 UStAE).

Fall 3

- (1) Der Einzelunternehmer E gründet mit seiner Frau und seinen beiden Kindern eine GmbH. E hält 52 %, die anderen je 16 %. Frau und Kinder erbringen Bareinlagen. E bringt die Wirtschaftsgüter aus seinem Einzelunternehmen mit Ausnahme der Grundstücke ein. Diese für die GmbH wichtigen Grundstücke verpachtet er für 10 Jahre an die GmbH.

Die GmbH übernimmt die Schulden des Einzelunternehmens. E ist Geschäftsführer der GmbH. Er hat ferner für die Verpachtung der Grundstücke auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG verzichtet (§ 9 Abs. 1 und 2 UStG).

Umsatzsteuerliche Klärung der verschiedenen Tatbestände!

- (2) Die Stadtwerke S haben an die Bürger der Stadt für 8 Mio. € Gas, Elektrizität und Wasser geliefert. An die städtischen Verkehrsbetrieb wurde Gas, Wasser, Elektrizität für 50.000 € abgegeben (Selbstkosten) und an das städtische Hallenbad für 60.000 € (Selbstkosten).

Der für Finanzen zuständige Kämmerer der Stadt meint, die öffentliche Hand sei von jeder Steuer frei.

Lösung (Problem: Unternehmer, § 2 UStG)

I. Gründung

1. Übertragung Wirtschaftsgüter auf GmbH

Die Übertragung der Wirtschaftsgüter auf die GmbH ist für E eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG). Unerheblich ist, dass die Grundstücke nicht mit übertragen werden, da die GmbH das Unternehmen aufgrund des 10jährigen Pachtverhältnisses dauerhaft fortführen kann (Abschn. 1.5 Abs. 3 UStAE).

2. Organschaft

Nach dem Einbringungsvorgang liegt zwischen E und der Betriebs-GmbH Organschaft vor: E ist Organträger, die GmbH Organgesellschaft. E beherrscht die GmbH, weil er 52 % der Anteile der GmbH hält (= finanzielle Eingliederung). Durch die Verpachtung kommt es zu einer wirtschaftlichen Eingliederung. Weil E Geschäftsführer der GmbH ist, liegt auch eine organisatorische Eingliederung vor. Die Verpachtung des Grundstücks ist für E somit ein nicht steuerbarer Innenumsatz.

3. Frau, Kinder

Sie erbringen nicht steuerbare Leistungen.

4. GmbH

Die GmbH erbringt an die Gesellschafter nach der Rechtsprechung des EuGH **keine steuerbare Dienstleistung** (Abschn. 1.6 Abs. 2 UStAE).

Die Übernahme der Schulden ist keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne und damit für die GmbH nicht steuerbar.

II. Öffentliche Hand

- (1) Die Stadt ist mit dem Betrieb der Stadtwerke, des Hallenbades und den Verkehrsbetrieben unternehmerisch tätig, weil sie aufgrund **privatrechtlicher Grundlage** handelt und damit ein **Betrieb gewerblicher Art** vorliegt (bis § 2 Abs. 3 UStG, ab 2017: § 2 Abs. 1 UStG, kein Ausschluss nach § 2b UStG).

- (2) Die Gas-, Strom- und Wasserlieferungen an die Bürger sind steuerpflichtig.
- (3) Die Abgaben an die städtischen Verkehrsbetriebe und das städtische Hallenbad sind keine Leistungen, sondern **nicht steuerbare Innenumsätze**, da ein Unternehmen vorliegt. Eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. v. § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG liegt nicht vor, weil keine Entnahme aus dem Unternehmen erfolgt.

Beachte:

Von den Betrieben gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts sind die in eine privatrechtliche Form (z. B. GmbH) gekleideten Betriebe zu unterscheiden. Sie sind grundsätzlich selbständige Unternehmen (sog. Eigengesellschaften). Ausnahme: Die Selbständigkeit geht im Wege der Organschaft verloren.