

978-3-7910-3337-2 Kurz/Meissner, Finanz und Steuern/Band 2/Umsatzsteuer/
17., überarbeitete und aktualisierte Auflage
© 2014 Schäffer-Poeschel Verlag (www.schaeffer-poeschel.de)

Finanz und Steuern
Band 2
Umsatzsteuer

SCHÄFFER
POESCHEL

Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht

1 Funktionsweise des Umsatzsteuersystems

Das USt-System ruht auf zwei Säulen:

1. Ausgangsumsatzsteuer,
2. Vorsteuer.

Dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels aufgezeigt werden.

BEISPIEL

U nimmt im Jahr 01 die Tätigkeit eines Tabakwarenhändlers auf. Im Jahr 01 hat er insgesamt aus dem Verkauf von Tabakwaren 150000 € eingenommen. Die Tabakwaren bezieht U von dem Großhändler G. U hat im Jahr 01 Tabakwaren für insgesamt 142800 € eingekauft. G hat U hierüber Rechnungen ausgestellt und ihm hierin insgesamt USt in Höhe von 22800 € berechnet. Am 31.12.01 sind von diesen Tabakwaren noch Bestände im Teilwert von 20000 € vorhanden.

Das Umsatzsteuerrecht konzentriert sich in diesem Zusammenhang auf folgende zwei Fragen:

1. Wie viel USt fällt bei U aus dem Verkauf der Tabakwaren an?
2. Wie hoch ist der Vorsteuerabzug des U im Jahr 01?

Für die Ermittlung der Ausgangsumsatzsteuer gilt der Grundsatz: Die Ausgangsumsatzsteuer steckt in den Einnahmen, ist also nicht auf die Einnahmen mit dem jeweils gültigen Steuersatz (hier 19%) draufzuschlagen, sondern aus ihnen herauszurechnen (hier mit dem Faktor 19/119).

Dementsprechend beträgt die Ausgangsumsatzsteuer bei U 19/119 von 150000 €, d. h. 23949,58 €.

Für die Ermittlung der Vorsteuer gilt der Grundsatz: **Die Vorsteuer kann grundsätzlich unabhängig von den Ausgangsumsätzen abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer also auch für Waren zu, die noch nicht veräußert wurden.**

Somit kann U im Jahr 01 die volle ihm in Rechnung gestellte USt in Höhe von 22800 € als Vorsteuer geltend machen.

Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer sind allerdings nicht derartig getrennt, dass es sich dabei um selbstständige Ansprüche handeln würde. Vielmehr liegt (für einen einzelnen Voranmeldungszeitraum) nur ein einziger Anspruch in Höhe des Saldos von Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer vor. Es wäre somit für U beispielsweise unmöglich, die Vorsteuer in Höhe von 22800 € an eine Bank abzutreten. Dies wurde zwar schon versucht, jedoch vom BFH (vgl. Urteil vom 24.03.1983, BStBl II 1983, 612) ganz eindeutig abgelehnt.

Per Saldo versteuert der Unternehmer auf diese Weise auf Dauer gesehen nur seinen Rohaufschlag (die sog. Marge). Da die Marge häufig auf einer Wertschöpfung (Mehrwert) beruht, wird die USt – insbesondere auf europäischer Ebene – auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet.

Das Ziel der USt ist die Besteuerung des Endverbrauchs. Abgesehen von bestimmten steuerfreien Umsätzen soll der Endverbrauch möglichst lückenlos besteuert werden. Zugleich verfolgt die USt jedoch auch das Ziel der steuerlichen Neutralität. Daraus folgt, dass ein Endverbrauch, gleichgültig wie viele Umsatzstufen der Umsatz zuvor durchlaufen hat, insgesamt nur einmal besteuert wird. Dieses Ziel wird insbesondere durch den Vorsteuerabzug für Vorumsätze erreicht. Der Unternehmer zieht die USt als Vorsteuer ab, die der

Unternehmer, der an ihn eine steuerpflichtige Leistung erbracht hat, an das Finanzamt abzuführen hatte. Dies ist jedoch nicht der einzige Weg, auf dem dieses Ziel erreicht wird.

Bei Einfuhren aus dem Drittland (Länder außerhalb der EU) hat der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten, die er in der Regel wieder als Vorsteuer abziehen darf.

In manchen Fällen lässt das Umsatzsteuerrecht den Vorumsatz unbesteuert und besteuert die Eingangsleistung beim Leistungsempfänger, der dann bezüglich dieser von ihm zu entrichtenden USt auch wieder zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sofern er die Eingangsleistung für Zwecke seiner anschließenden steuerpflichtigen Umsätze verwendet. So wird bei Lieferungen von einem EU-Land an einen Unternehmer in einem anderen EU-Land die Lieferung als sog. innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei belassen. Der erwerbende Unternehmer hat dafür jedoch die sog. Erwerbssteuer zu entrichten, die er wiederum in der Regel als Vorsteuer abziehen darf. Das Gleiche gilt für Werklieferungen und sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer, bei denen die USt im sog. Reverse-Charge-Verfahren vom leistungsempfangenden Unternehmer geschuldet wird, der diese Umsatzsteuer auch wieder in der Regel als Vorsteuer abziehen darf.

Bei Geschäftsveräußerungen (§ 1 Abs. 1 a UStG) wird auf die Besteuerung überhaupt verzichtet, sofern die übertragenen Besitzposten in das Unternehmen des Erwerbers gelangen und damit letztlich einer Besteuerung nicht entgehen können. Weiterhin gibt es Fälle, in denen der Grundsatz der nur einmaligen Besteuerung dadurch erreicht wird, dass der leistende Unternehmer nicht seinen Umsatz, sondern als Ausgleich für die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung lediglich die Marge (zum Beispiel die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis) zu versteuern hat. Dies ist der Fall bei den sog. Wiederverkäufern (Differenzbesteuerung nach § 25 a UStG) und bei den Reiseleistungen (§ 25 UStG).

2 Aufbau des Umsatzsteuergesetzes

Das UStG ist wie andere Steuergesetze so systematisch aufgebaut, dass man sich bei Kenntnis der Systematik verhältnismäßig leicht im Gesetz zurechtfindet.

Entsprechend den zwei tragenden Säulen des Umsatzsteuerrechts, der Ausgangsumsatzsteuer und der Vorsteuer, befasst sich das Gesetz zunächst mit diesen beiden Säulen, und zwar

- §§ 1 bis 13 b UStG mit der Ausgangsumsatzsteuer und
- §§ 15 und 15 a UStG mit der Vorsteuer.

Dazwischen liegen einige Vorschriften über Haftung (§ 13 c) und Rechnungen (§§ 14 bis 14 c). Die Rechnungen betreffen sowohl die Ausgangsumsatzsteuer als auch die Vorsteuer und sind deshalb dazwischen angesiedelt. Danach folgen mit den §§ 16 bis 22 e UStG mehr verfahrenstechnische Vorschriften, die jedoch auch materielle Vergünstigungen beinhalten können, insbesondere § 19 UStG, der die Kleinunternehmer von der Besteuerung freistellt.

Es schließen sich mit den §§ 23 bis 25 d UStG Regelungen über Sonderfälle an, die wegen der besseren Übersichtlichkeit aus den allgemeinen Regelungen herausgenommen worden sind. U. a. findet man hier die Regelung des § 24 UStG mit seinen Pauschalierungen für die Land- und Forstwirtschaft, den § 25 UStG mit seinen Sonderregelungen für die Besteuerung von Reiseleistungen und den § 25 a UStG mit der Differenzbesteuerung für Wiederverkäufer von beweglichen Gegenständen. Bei den das UStG abschließenden §§ 26 bis 29 handelt es sich u. a. um Verfahrensvorschriften, Bußgeldvorschriften, Strafvorschriften und Übergangsregelungen. Sie sind teilweise erst nachträglich als a-, b-, c- und d-Paragrafen in das UStG eingefügt worden.

Wenn man die Vorschriften des UStG auf diese Weise in häufiger und weniger häufig benötigte Vorschriften einteilt, so erscheint das UStG schon viel handlicher.

3 Die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes über die Ausgangsumsatzsteuer (§§ 1 bis 13 b UStG)

Die Ausgangsumsatzsteuer wird ermittelt über die §§ 1, 4 (inkl. 4b), 10, 12 und 13 (inkl. 13a und 13b) UStG (Rechtsfolgennormen). Die dazwischen liegenden Paragraphen stellen im Wesentlichen Erläuterungen der jeweils vorangegangenen oben aufgeführten Paragraphen dar. Die Rechtsfolgennormen sollen im Folgenden kurz erklärt werden.

3.1 § 1 UStG

Da die Umsatzsteuer, wie ihr Name sagt, die Umsätze besteuert, regelt § 1 UStG, welche Umsätze unter das Umsatzsteuergesetz fallen. Fällt ein Umsatz unter das UStG, ist er nach der Begriffsregelung des UStG **steuerbar**. In aller Regel bedeutet die Feststellung der Steuerbarkeit eines Umsatzes auch, dass USt anfällt. Es gibt jedoch hiervon auch Ausnahmen. Dafür ist als nächste Station § 4 (eventuell auch § 4b) UStG von Bedeutung.

3.2 §§ 4 und 4b UStG

§§ 4 und 4b UStG stellen bestimmte **steuerbare Umsätze** von der USt frei. Deshalb muss nach der Feststellung der Steuerbarkeit geprüft werden, ob der Umsatz nach einer der zahlreichen Ausnahmeregelungen der §§ 4 und 4b UStG **steuerfrei** ist. Hinsichtlich dieser Befreiungen gilt der Grundsatz: Befreiungen sind eng auszulegen, weil sie Ausnahmen von dem Grundsatz sind, dass ein steuerbarer Umsatz auch steuerpflichtig ist. Wer etwas tiefer in das Umsatzsteuerrecht eingestiegen ist, wird ein Gefühl dafür entwickeln, wann eine der Steuerbefreiungen der §§ 4 und 4b UStG in Frage kommt und wann nicht. Damit sich dieses Gefühl schneller einstellt, sollte der Anfänger gelegentlich den § 4 UStG durchlesen, ohne sich dabei aber in Einzelheiten zu verlieren. Zu den wichtigsten Befreiungsregelungen gehört übrigens die Befreiung der Ausfuhr nach § 4 Nr. 1 a und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach § 4 Nr. 1 b UStG. Auch hieran ist wieder ein Ordnungsprinzip des Gesetzgebers zu erkennen, dass er nämlich zunächst das Wichtigste und dann das weniger Wichtige bringt, sofern dem nicht eines der anderen (später darzustellenden) Ordnungsprinzipien entgegensteht. Diese Befreiungen nach § 4 Nr. 1 UStG sind näher erläutert in den §§ 6 bis 7 UStG.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten: **Erst wenn festgestellt ist, dass keine Befreiungsvorschrift eingreift, kann sicher gesagt werden, dass für einen steuerbaren Umsatz tatsächlich USt anfällt.**

Wenn nun sicher ist, dass USt anfällt, muss als nächstes diese USt betragsmäßig ermittelt werden. Dies regeln die §§ 10 und 12 UStG.

3.3 §§ 10 und 12 UStG

Die USt errechnet sich aus einer in Euro auszudrückenden Bemessungsgrundlage und einem Steuersatz. Welche Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, ergibt sich aus § 10 UStG, welcher Steuersatz anzusetzen ist, ergibt sich aus § 12 UStG. Häufig lässt sich aber die Bemessungsgrundlage nur dann exakt feststellen, wenn man zunächst den richtigen Steuersatz ermittelt hat (dies wird anhand des zweiten Beispiels unten dargestellt). Deshalb empfiehlt es sich stets, zunächst den maßgeblichen Steuersatz nach § 12 UStG zu bestimmen.

Der Regelsteuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%. Er kommt im Normalfall zur Anwendung. Man kann sich dessen aber erst dann sicher sein, wenn zuvor festgestellt wurde, dass der in § 12 Abs. 2 UStG geregelte ermäßigte Steuersatz von 7% nicht eingreift. Es ist praktisch das gleiche Regel-Ausnahme-Prinzip, wie Sie es bereits bei den §§ 1 und 4 mit 4b UStG kennen gelernt haben. Sinngemäß gelten somit die Ausführungen bei 3. 2 zu §§ 4 und 4b auch für § 12 Abs. 2 UStG. Sie sollten also gelegentlich auch einmal § 12 Abs. 2 UStG informativ durchlesen.

Der wichtigste Fall des ermäßigten Steuersatzes findet sich wieder in Nr. 1 des § 12 Abs. 2 UStG. Ermäßigt besteuert werden danach die Lieferungen der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände. U. a. unterliegen die Lieferungen der meisten Nahrungsmittel dem ermäßigten Steuersatz. Die Anlagen 1 und 2 zum UStG finden Sie an die Vorschriften des UStG anschließend abgedruckt, also hinter § 29 UStG.

Lesen Sie gelegentlich auch einmal informativ die Anlage 2 zum UStG durch! Man kann sich so ganz locker zum Experten heranbilden.

Die Bemessungsgrundlage ist in § 10 UStG geregelt. Den Hauptfall der Bemessungsgrundlage finden Sie wieder in § 10 Abs. 1 UStG, der Regelung für die Bemessungsgrundlage bei steuerpflichtigen entgeltlichen Leistungen und dem entgeltlichen innergemeinschaftlichen Erwerb. Bemessungsgrundlage ist hiernach alles, was der Leistungsempfänger für die Leistung aufwendet, jedoch abzüglich der USt.

BEISPIEL Der Kfz-Händler K veräußert dem Abnehmer A einen Pkw und berechnet A hierfür 20 000 € zuzüglich 19% USt = 3 800 €. Dementsprechend bezahlt A an K 23 800 €.
LÖSUNG Die Bemessungsgrundlage beträgt gem. § 10 Abs. 1 UStG 20 000 €. K hat die USt richtig berechnet.

Anhand des Beispiels könnte man nun zur Auffassung gelangen, bei einer gesonderten zusätzlichen Inrechnungstellung von USt sei die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG stets der vom Unternehmer in Rechnung gestellte Nettobetrag. Dies ist jedoch nicht so, und dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden.

BEISPIEL Der Kfz-Händler K veräußert dem Abnehmer A einen Pkw und berechnet A hierfür 20 000 € zuzüglich 19% USt = 3 000 €. Dementsprechend bezahlt A an K 23 000 €.
LÖSUNG Die Bemessungsgrundlage beträgt gem. § 10 Abs. 1 UStG 23 000 € (alles, was der Leistungsempfänger aufwendet) abzüglich der USt. Die USt beträgt aber nun nicht wie berechnet 3 000 €. Es leuchtet Ihnen sicherlich ein, dass der Unternehmer seine USt nicht dadurch verringern kann, dass er sie durch derartige Rechenfehler herabmanipuliert. Die USt beträgt vielmehr 19% von einer noch zu ermittelnden Bemessungsgrundlage X, von der wir wissen, dass $X + 19\%$ von X zusammen 23 000 € ergeben.
 Nach dem ganz einfachen mathematischen Dreisatz beträgt $X = 23\,000\text{ €} \times 100/119 = 19\,327,73\text{ €}$.
 Machen wir nun die Probe:
 $19\,327,73\text{ €} + 19\%$ von $19\,327,73\text{ €}$ ($3\,672,27\text{ €}$) = $23\,000\text{ €}$.

Wie dieses Beispiel zeigt, kann in bestimmten Fällen die richtige Bemessungsgrundlage ohne vorherige Ermittlung des maßgeblichen Steuersatzes nicht bestimmt werden. Dies soll noch durch ein weiteres Beispiel verdeutlicht werden.

BEISPIEL

Der Obst- und Getränkegroßhändler G berechnet dem Kunden K für eine Lieferung Wein irrtümlich anstelle des richtigen Steuersatzes von 19% nur den ermäßigten Steuersatz von 7%. Die Rechnung an K lautet daher auf 3 000 € zuzüglich 210 € USt. K zahlt dementsprechend an G 3 210 €.

LÖSUNG Auch hier errechnet sich die USt mit $19/119$ von 3 210 €. Sie beträgt somit 512,52 € und nicht wie ausgewiesen 210 €. Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt dementsprechend nicht 3 000 €, sondern nur 2 697,48 €.

Sollte allerdings G seine falsche Berechnung dahingehend korrigieren, dass er K 3 000 € zuzüglich 19% USt = 570 € berechnet, würde sich die USt entsprechend erhöhen. Sie betrüge $19/119$ von 3 570 € = 570 €.

Aus diesen Beispielen sollten Sie folgende Konsequenz ziehen:

Bei gegebenen Sachverhalten wird die USt stets aus dem Bruttobetrag herausgerechnet, nachdem zunächst der richtige Steuersatz festgestellt wurde. Der Herausrechnungsfaktor beträgt (vgl. A 15.4 Abs. 2 UStAE)

- beim Steuersatz von 19%: $19/119$,
- beim Steuersatz von 7%: $7/107$,
- beim Steuersatz von x %: $x/(100 + x)$.

Die Ermittlung des Nettoentgelts i. S. d. Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG ist also für die Ermittlung der USt entbehrlich. Das Nettoentgelt ist allerdings in der Rechnung anzugeben und im Übrigen lediglich von Bedeutung für das Ausfüllen der USt-Anmeldungen.

Die Berechnung der USt vom Nettobetrag, wie sie § 10 UStG vorsieht, ist nur geeignet für die Kalkulation des Unternehmers, nicht dagegen für bereits gelaufene Fälle.

Wenn der Steuerbetrag ermittelt ist, bleibt lediglich noch die Frage zu klären, wann die Steuer entsteht und wer sie zu entrichten hat. Dies regeln § 13, § 13 a und § 13 b UStG.

3.4 § 13 bis 13 b UStG

Wesentlicher Grundsatz für den Entstehungszeitpunkt der USt ist, dass die Steuer (ausgenommen eventuell die Erwerbsumsatzsteuer und die Steuer im Reverse-Charge-Verfahren) mit Ablauf eines Voranmeldungszeitraumes entsteht. VZ ist regelmäßig der Kalendermonat. Die Steuer entsteht somit regelmäßig am letzten Tag eines Kalendermonats, und zwar um Mitternacht mit dem letzten Glockenschlag. Alles, was sich bis zu diesem Zeitpunkt ereignet, kann noch die Entstehung bzw. die Höhe der USt beeinflussen. Beispielsweise würde im obigen Beispielfall eine vorherige Rechnungsberichtigung auf 3 000 € zuzüglich 570 € USt die USt von vornherein in Höhe von 570 € entstehen lassen.

Ein weiterer Grundsatz ist (bei der normalerweise gültigen Sollbesteuerung) der, dass die USt mit Ablauf des VZ entsteht, in dem die Leistung erbracht wurde. Hiervon bringt allerdings neben der Erwerbsumsatzsteuer und der Steuer im Reverse-Charge-Verfahren die sog. Mindestistbesteuerung eine gewisse Ausnahme. (Die Mindestistbesteuerung sowie die Istbesteuerung nach § 20 UStG werden erst bei W 3 und W 4 dargestellt). Die USt entsteht bei Sollbesteuerung also unabhängig von der Frage, ob die erbrachte Leistung bereits bezahlt ist. Ist die Bezahlung noch nicht erfolgt, muss ermittelt werden, was der Leistungsempfänger irgendwann einmal zu bezahlen hat (nach Soll).

Wer Steuerschuldner ist, ist in § 13 a und § 13 b UStG geregelt. Steuerschuldner ist grundsätzlich derjenige, welcher den Steuertatbestand erfüllt. Nach § 13 a und 13 b UStG kommt jedoch in bestimmten Fällen der Leistungsempfänger als Steuerschuldner in Betracht.

4 Übersicht über die Umsatzarten des Umsatzsteuergesetzes

Das Umsatzsteuerrecht kennt folgende **drei Umsatzarten**:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
2. Innegemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG),
3. Einfuhr von Gegenständen ins Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Diese drei Umsatzarten stehen zueinander in folgender Beziehung:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und die Einfuhr von Gegenständen ins Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) schließen sich nicht gegenseitig aus, können also durchaus nebeneinander bei einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang vorkommen. Gleiches gilt für die Erwerbsumsatzsteuer. Die Erwerbsumsatzsteuer stellt der Sache nach eine Art Ersatz für die Einfuhrumsatzsteuer dar, nachdem seit 01.01.1993 für die Warentransporte aus anderen Mitgliedstaaten der EG keine Einfuhrumsatzsteuer mehr erhoben wird.

5 Übersicht über die Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

Ein Umsatz ist nur dann nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, wenn **sämtliche** der nachfolgend aufgeführten **fünf Tatbestandsmerkmale** vorhanden sind:

1. Lieferung oder sonstige Leistung,
2. gegen Entgelt,
3. durch einen Unternehmer,
4. im Rahmen seines Unternehmens,
5. im Inland.

Fehlt auch nur eines dieser Tatbestandsmerkmale, ist ein steuerbarer Umsatz nicht gegeben. Fehlt das Entgelt, ist allerdings weiter zu prüfen, ob der Sachverhalt nach § 3 Abs. 1 b und Abs. 9 a UStG Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt gleichgestellt wird (vgl. N).

Unter Umständen ist es nicht ganz einfach, zu entscheiden, ob ein Tatbestandsmerkmal gegeben ist. Der Gesetzgeber hat daher die Tatbestandsmerkmale, soweit er es für notwendig erachtet hat, näher erläutert, z. B. den Begriff des Unternehmers in § 2 UStG, den Begriff Inland in § 1 Abs. 2 UStG. Die Frage, ob ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, wird nachfolgend im Teil B näher erläutert.

Teil B Die Steuerbarkeit nach dem Haupttatbestand Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

1 Allgemeines

Wie dargelegt müssen für die Steuerbarkeit alle der in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geforderten Tatbestandsmerkmale erfüllt sein. Im Rahmen der Ausbildung gilt es, möglichst sicher über diese Tatbestandsmerkmale entscheiden zu können. Dies gelingt bei manchen leichter, bei anderen ergeben sich dagegen respektable Schwierigkeiten. Um ein möglichst effizientes Lernen zu gewährleisten, richten sich die Ausführungen dieses Lehrbuchs hauptsächlich nach den Problemen in der Praxis bzw. in den Prüfungsklausuren. So ist z. B. in einer Prüfungsklausur klar, dass die Unternehmereigenschaft einer zentralen Person gegeben sein muss, da diese ansonsten keine steuerbaren Umsätze tätigt und die Lösung schlicht abrechnen würde.

Die Prüfungsreihenfolge gibt regelmäßig das Gesetz vor.

Insoweit stellt sich als Erstes die zentrale Frage nach einer **Lieferung** oder einer **sonstigen Leistung im Inland**.

Die Unterscheidung zwischen der Lieferung einerseits bzw. der sonstigen Leistung andererseits scheint auf den ersten Blick für die Steuerbarkeit ohne Belang zu sein. Denn beides unterfällt dem Begriff der Leistung. Allerdings sehen § 3 Abs. 5 a und §§ 3 a bis g UStG unterschiedliche Regelungen in Bezug auf den Leistungsort vor. Insoweit ist es notwendig, von vorneherein den Leistungsinhalt eindeutig zu definieren und Lieferungen und sonstige Leistungen voneinander abzugrenzen.

Der Gesetzgeber nennt die Lieferung an erster Stelle. Dem folgt dieses Lehrbuch und erörtert daher zunächst die Frage der Steuerbarkeit von Lieferungen.

2 Steuerbarkeit von Lieferungen

2.1 Grundsätzliches zur Lieferung

Die Lieferung ist ein Unterfall der Leistung. Der Leistungsbegriff des Umsatzsteuerrechts geht davon aus, dass eine Leistung stets dann vorliegt, wenn ein bürgerlich-rechtliches Verpflichtungsgeschäft erfüllt wird. Er deckt sich in etwa mit dem bürgerlich-rechtlichen Erfüllungsgeschäft. § 3 Abs. 1 UStG definiert als Lieferungen solche Leistungen, durch die die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. Unter Gegenstand i. S. eines Liefergegenstandes sind zunächst alle Sachen i. S. d. BGB zu verstehen, darüber hinaus lebende Tiere, auf die grundsätzlich die für Sachen geltenden Vorschriften entsprechend Anwendung finden (§ 90 a Satz 3 BGB). Schließlich fallen auch alle Wirtschaftsgüter darunter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z. B. elektrischer Strom und Wärme (vgl. Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL und A 3.1. Abs. 1 UStAE).

Vereinfacht lässt sich demzufolge feststellen: Eine entgeltliche Lieferung (i. S. v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) liegt vor, wenn ein gegenseitiger Vertrag, der auf die Übereignung einer Sache gerichtet ist, erfüllt wird.

Es kann sich hierbei um die Erfüllung eines Kauf-, Tausch- oder Werklieferungsvertrags sowie eines aufgrund der Vertragsfreiheit des BGB (§ 305 BGB) besonders gestalteten Vertrags (sui generis) handeln.

Auf Grund der im UStG besonders bedeutsamen wirtschaftlichen Betrachtungsweise braucht dabei der Vertrag nicht einmal vollständig erfüllt zu werden, um eine Lieferung zu bejahen. Sie liegt z. B. auch dann vor, wenn gestohlene Ware veräußert wird, dem Abnehmer also wegen § 935 Abs. 1 BGB das Eigentum nicht übertragen werden kann. Denn Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL verlangt für die »Lieferung von Gegenständen« lediglich die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand verfügen zu können.

In der Regel kommt jedoch eine Lieferung zustande, wenn an einer Sache das Eigentum übertragen wird. In diesen Fällen wird die Frage der Verschaffung der Verfügungsmacht zu einer Frage des bürgerlichen Rechts z. B. der §§ 925 (i. V. m. § 873), 929, 930, 931 BGB.

Allerdings gibt es insoweit zwei Ausnahmen und zwar

- a) solche, die trotz Eigentumsübergangs zu keiner Lieferung führen und
- b) solche, die trotz fehlenden Eigentumsübergangs zu Lieferungen führen.

Zu a): Keine Verschaffung der Verfügungsmacht und damit keine Lieferung liegt trotz der bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübertragung bei der Sicherungsübereignung vor (vgl. A 3.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Die Sicherungsübereignung stellt nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich die Übertragung eines Pfandrechts dar. Es ist daher systemgerecht, in derartigen Fällen keine Lieferung anzunehmen. Zur Lieferung kommt es in dem Zeitpunkt, in dem der Sicherungsnehmer von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht (vgl. A 1.2 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStAE).

Zu b): Die Verschaffung der Verfügungsmacht trotz fehlenden Eigentumsübergangs wird insbesondere in folgenden Fällen angenommen:

- bei Veräußerung gestohlener bzw. sonst abhanden gekommener Ware (kein gutgläubiger Erwerb wegen § 935 BGB),
- bei Verschaffung des wirtschaftlichen Eigentums ohne Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums (z. B. bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden),
- bei Verlust der Ware auf dem Transport zum Abnehmer,
- bei fiktiven Lieferungen (Verkaufs- oder Einkaufskommission nach § 3 Abs. 3 UStG i. V. m. Art. 14 Abs. 2 c MwStSystRL).

Befördert oder versendet der Lieferer die Ware zum Abnehmer, liegt bereits bei Beginn des Transports eine Lieferung vor. Geht die Ware auf dem Transport verloren, so verhindert der Verlust der Ware zwar den Eigentumsübergang nach § 929 BGB, macht jedoch die bereits erfolgte Lieferung nicht rückgängig (vgl. Tz. 2 des BMF-Schreibens vom 26.09.2005 BStBl I 2005, 936).

Fiktive Lieferungen liegen beim Kommissionsgeschäft gem. § 3 Abs. 3 UStG zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär vor; die eigentliche Geschäftsbesorgung wird umsatzsteuerrechtlich durch die Aussage des § 3 Abs. 3 UStG überlagert.

Die grundsätzliche Deckung von Lieferung und bürgerlich-rechtlichem Eigentumsübergang außerhalb der oben dargestellten Ausnahmen, bedeutet aber nicht immer, dass Eigentumsübergang und Lieferung auch zeitlich zusammenfallen. Folgende Ausnahmen sind zu beachten:

Bei Veräußerung unter Eigentumsvorbehalt liegt eine Lieferung bereits zu dem Zeitpunkt vor, zu dem die Sache dem Vorbehaltskäufer übergeben wird (vgl. A 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE).

Beim sog. Kaufleasing (vgl. L3.1 und L3.3) liegt ebenfalls bereits bei Übergabe des Leasingobjektes eine Lieferung vor, selbst wenn der Leasingnehmer von seiner Kaufoption später keinen Gebrauch macht.

Bei der Veräußerung eines Grundstücks hängt der Eigentumsübergang zeitlich davon ab, wann die Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch erfolgt. Dieser Zeitpunkt kann sich hinausschieben und ist für den Veräußerer nicht ohne weiteres erkennbar. Deshalb gilt in diesen Fällen im Allgemeinen als Lieferzeitpunkt der Zeitpunkt, zu dem nach dem zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäft Nutzen und Lasten am Grundstück übergehen. Nur wenn ausnahmsweise der Zeitpunkt der Eintragung vor dem Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten am Grundstück liegt, fallen Eigentumsübergang und Lieferung zeitlich zusammen.

Im Allgemeinen ist also für die Frage, ob eine steuerbare Lieferung vorliegt, zu prüfen, ob das bürgerlich-rechtliche Eigentum übertragen wurde

Ist dies der Fall, ist weiter zu prüfen, ob die Lieferung im Inland stattfand. Das Inland deckt sich im Wesentlichen mit dem Bundesgebiet. Nähere Einzelheiten hierzu werden unter Teil C behandelt. Befand sich danach eine Ware ununterbrochen im Bundesgebiet, ist die Frage der Lieferung im Inland unproblematisch und bedarf keiner weiteren Erörterung. So liegt z. B. der Lieferort für ein im Inland belegenes Grundstück stets im Inland.

Befindet sich der Liefergegenstand dagegen z. B. vor der Lieferung im Ausland und nach der Lieferung im Inland, muss anhand der Vorschriften § 3 Abs. 6 bis 8, § 3 c und § 3 e UStG geprüft werden, ob der Lieferort im Ausland oder im Inland liegt.

Ausgehend vom Normalfall der Lieferung, bei dem das bürgerlich-rechtliche Eigentum an einem Gegenstand übertragen wird, ist hierbei zu unterscheiden,

- a) ob die Eigentumsübertragung gem. § 929 BGB durch Einigung über den Eigentumsübergang und Übergabe des Gegenstandes erfolgt und der Gegenstand dabei entweder vom Lieferer befördert bzw. versendet oder beim Lieferer abgeholt wird (Fälle der Lieferung mit Warenbewegung vgl. 3.) oder
- b) ob die Eigentumsübertragung nach anderen Vorschriften, z. B. durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach § 930 BGB oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 BGB erfolgt (Fälle der Lieferung ohne Warenbewegung vgl. 4.).

2.2 Sonderregelung nach § 1 Abs. 1 a UStG für Geschäftsveräußerungen

Ein Geschäft stellt eine Sachgesamtheit dar. Wird es im Ganzen veräußert, handelt es sich folglich um eine einzige Lieferung.

Durch § 1 Abs. 1 a UStG werden Geschäftsveräußerungen seit 01.01.1994 als nicht steuerbarer Vorgang vergleichbar der Erbschaft (s. E 3) behandelt. Voraussetzung für die Nichtsteuerbarkeit ist, dass das Geschäft an einen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert wird, die enthaltenen Wirtschaftsgüter also den unternehmerischen Bereich nicht verlassen. Nach § 1 Abs. 1 a Satz 3 UStG tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers. Entnimmt also der Erwerber aus dem erworbenen Geschäft Gegenstände, so hat er die Entnahme als fiktive Lieferung gegen Entgelt gemäß § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG zu versteuern. Damit ist gewährleistet, dass die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung zu keinem un versteuerten Endverbrauch führt.

Nach § 1 Abs. 1 a Satz 2 UStG liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn entgeltlich oder unentgeltlich

- ein Unternehmen im Ganzen oder
- ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen

- übereignet oder
- in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Für die Frage, ob ein Unternehmen im Ganzen oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird, gelten die nachfolgend dargestellten Grundsätze. Sie sind im Wesentlichen auch in A 1.5 UStAE niedergelegt, und in verlässlicher Regelmäßigkeit Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen.

2.2.1 Unternehmen im Ganzen

Unter Übereignung eines Unternehmens im Ganzen ist der Übergang des gesamten lebenden Unternehmens zu verstehen. Dies ist dann der Fall, wenn die übertragenen Vermögensgegenstände die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens waren, sodass der Erwerber das Unternehmen ohne nennenswerte finanzielle Aufwendungen fortsetzen kann.

Was als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist, bestimmt sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles im Zeitpunkt der Übereignung. I. d. R. stellen die Betriebsgrundstücke, das Warenlager, die Maschinen und Fertigungsanlagen die wesentlichen Betriebsgrundlagen dar. Das Warenlager ist z. B. dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn nach Art der Waren keine Lagerhaltung möglich ist (z. B. bei Obst-, Gemüse-, Fleisch- und Fischgeschäften).

Die Zurückbehaltung einzelner unwesentlicher Gegenstände schließt eine Geschäftsveräußerung nicht aus. Ebenso schließt die Neuanschaffung einzelner unwesentlicher Gegenstände durch den Erwerber die Geschäftsveräußerung nicht aus. Das Geschäft braucht auch nicht unter der bisherigen Firma weitergeführt zu werden; entscheidend ist vielmehr, dass der Erwerber die Tätigkeit des Veräußerers nunmehr im Rahmen seiner bisherigen eigenen Geschäftstätigkeit fortsetzt (BFH vom 29.08.2012 BStBl II 2013, 301). Dabei kann eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen auch zu bejahen sein, wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere dem Unternehmen dienende Grundstücke, nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und eine dauerhafte Forführung des Unternehmens durch den Erwerber gewährleistet ist (BFH vom 15.10.1998 BStBl II 1999, 41 und vom 04.07.2002 BStBl II 2004, 662). Diese Rechtsprechung setzt sich fort in der Entscheidung des EuGH vom 10.11.2011 BStBl II 2012, 848, wonach die Übereignung des Warenbestands und der Geschäftsausstattung eines Einzelhandelsgeschäfts unter gleichzeitiger Vermietung des Ladenlokals an den Erwerber auf unbestimmte Zeit eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens i. S. d. Bestimmung darstellt, sofern die übertragenen Sachen ausreichen, damit der Erwerber eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit dauerhaft fortführen kann; die Möglichkeit, den Miet- oder Pachtvertrag kurzfristig zu kündigen, ist hierbei unschädlich (siehe auch Folgeentscheidung des BFH vom 18.01.2012 BStBl II 2012, 844).

Letztlich lässt sich festhalten, dass die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen grundsätzlich voraussetzt, dass der Veräußerer dem Erwerber alle wesentlichen Grundlagen seines Unternehmens verschafft, damit dieser die unternehmerische Tätigkeit fortführen kann. Soweit bestehende Miet- und Pachtverträge über Geschäftsräume, Geschäftsgrundstücke oder Maschinen eine wesentliche Grundlage des Betriebs darstellen, muss er beim Abschluss des Miet- oder Pachtvertrags zwischen Vermieter/Verpächter und Erwerber positiv mitwirken, um die Geschäftsveräußerung i. S. v. § 1 Abs. 1 a UStG zu gewährleisten.

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte lässt sich in jüngerer Vergangenheit die Tendenz erkennen, die umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen zunehmend extensiv anzuwenden (vgl. auch FG Düsseldorf vom 12.07.2013 – Az: 1K4421/10U).

a) Der Pächter einer Tankstelle will seine gewerbliche Tätigkeit aufgeben. Er sucht und findet einen Nachfolger, dem er das ihm gehörende Inventar veräußert. Er wirkt darauf hin, dass die verpachtende Mineralölfirma den bisherigen Pachtvertrag mit dem Nachfolger fortsetzt.

LÖSUNG Da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Nachfolger übertragen werden (der Pachtvertrag unter Mitwirkung des Veräußerers), liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG vor.

b) Die Mineralölfirma hat den Pachtvertrag mit dem Pächter der Tankstelle gekündigt und mit einem Nachfolger ohne Mitwirkung des bisherigen Pächters einen neuen Pachtvertrag geschlossen. Der bisherige Verpächter veräußert das ihm gehörende Inventar an den Nachfolger.

LÖSUNG Es liegt keine Geschäftsveräußerung vor, da die Tankstelle wesentliche Betriebsgrundlage für das Unternehmen des Pächters darstellt und der neue Pachtvertrag ohne Mitwirkung des bisherigen Pächters abgeschlossen wurde. Die Veräußerung des Inventars ist steuerbar und steuerpflichtig.

2.2.2 In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb

Ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als selbständiges wirtschaftliches Unternehmen fortgeführt werden kann (BFH vom 19.12.2012 BStBl II 2013, 1053). Nicht maßgebend ist, dass bereits beim übertragenden Unternehmen ein organisatorisch selbständiger Unternehmensteil bestand.

Soweit nach den Regeln des Einkommensteuerrechts die Veräußerung eines Teilbetriebs angenommen wird (R 16 Abs. 3 EStR) kann in der Regel eine Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1 a UStG bejaht werden. Die bloße Übertragung von Gesellschaftsanteilen reicht insoweit nicht; auch müssen gleichzeitig Vermögenswerte übertragen werden, die den Erwerber in die Lage versetzen, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (EuGH vom 30.05.2013, C-651/11, HFR 2013, 254).

2.2.3 Veräußerung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung i. S. v. § 1 Abs. 1 a UStG

Die Veräußerung eines Grundstückes ist dann eine Geschäftsveräußerung, wenn die unternehmerische Betätigung lediglich in der Vermietung bzw. Verpachtung des Grundstücks besteht.

Hat ein Unternehmer neben seiner unternehmerischen Haupttätigkeit wie z. B. einer Produktion ein Grundstück, welches er vermietet bzw. verpachtet, stellt die Vermietung bzw. Verpachtung des Grundstücks i. d. R. einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb dar (vgl. OFD Karlsruhe vom 03.08.2009, USt-Kartei S7100b Karte 1 zu § 1 Abs. 1 a UStG). Dagegen ist die Veräußerung eines bisher vermieteten Grundstücks, welches im Zeitpunkt der Veräußerung nicht vermietet ist, keine Geschäftsveräußerung, auch wenn der Erwerber das Grundstück anschließend wieder vermietet (vgl. BFH vom 11.10.2007 BStBl II 2008, 447). Die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks ist grundsätzlich keine Geschäftsveräußerung (BFH vom 11.10.2007 BStBl II 2008, 447).

Wird ein vermietetes Grundstück an einen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert, ist die Veräußerung nach § 1 Abs. 1 a UStG nicht steuerbar. Die Veräußerung löst beim Veräußerer keine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG aus (vgl. Q7.7.6). Vielmehr tritt der Erwerber gem. § 1 Abs. 1 a Satz 3 UStG in die Rechtsstellung des Veräußerers ein. Der Berichtigungszeitraum nach § 15 a UStG setzt sich beim Erwerber gemäß § 15 a Abs. 10 UStG