

5. Lieferungen und sonstige Leistungen

5.1 Verschaffung der Verfügungsmacht

Fall 21: Verschaffung der Verfügungsmacht an gestohlenen Sachen

A ist Autohändler. Am Abend des 16.9. stiehlt A den Pkw des Rentners R und verkauft ihn am 20.9. in seinem Ladengeschäft an einen Kunden für netto 5.000 € zuzüglich Umsatzsteuer. Am 18.10. zeigt A Reue und überweist die von dem Kunden erhaltenen 5.000 € (Nettobetrag) an R.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob bei den Geschäftsvorfällen Lieferungen vorliegen. Gehen Sie dabei auf den Liefergegenstand und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht ein.

Lösung:

A ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handelt hier auch im Rahmen seines Unternehmens. Ob es sich um gestohlene Gegenstände handelt oder um berechtigt erworbene Gegenstände handelt, ist für die Beurteilung, ob Gegenstände im Rahmen des Unternehmens veräußert werden, unbeachtlich. Mit dem Verkauf des gestohlenen Kfz tätigt A eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da er dem Kunden Verfügungsmacht an dem Fahrzeug verschafft. Ort der Lieferung ist im Inland nach § 1 Abs. 2 UStG, der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 UStG, da das Fahrzeug (wahrscheinlich) von dem Kunden abgeholt wird. Die Lieferung gilt mit Verschaffung der Verfügungsmacht am 20.9. als ausgeführt, obwohl zivilrechtlich an gestohlenen Sachen kein Eigentum übertragen werden kann. Die Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Der Vorgang könnte der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 UStG unterliegen, offensichtlich hat A bei dem Verkauf (zuzügl. USt) aber auf die Anwendung der Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 8 UStG verzichtet. A schuldet auf die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG) von 5.000 € eine Umsatzsteuer von $(5.000 \text{ €} \times 19 \% =) 950 \text{ €}$; Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Zwischen R und A liegt kein Leistungsaustausch vor, da bei R der Lieferwille fehlt. Die Überweisung des Geldes durch A ist als echter Schadensersatz anzusehen und insoweit nicht steuerbar (Abschn. 1.3 UStAE). Darüber hinaus würde es auch an der Unternehmereigenschaft des R mangeln, sodass auch aus diesem Grunde kein steuerbarer Umsatz vorliegen würde.

Fall 22: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

A erwirbt am 25.5. bei Unternehmer B in Bonn eine gebrauchte Maschine. An diesem Tag einigen sich A und B, dass das Eigentum an der Maschine auf A übergehen, die Maschine jedoch noch bis zum 30.6. bei B verbleiben soll. Die Zahlung erfolgt zeitnah nach Abschluss des Vertrags. Danach transportiert B die Maschine zu A nach Aachen.

Aufgabe: Bestimmen Sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Zwischen B und A (beide sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handeln im Rahmen ihres Unternehmens; B offensichtlich im Rahmen eines Hilfsgeschäfts nach § 2.7 Abs. 1 UStAE) liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor, da B dem A die Verfügungsmacht verschafft. Ein Entgelt (Leistungsaustausch) liegt ebenfalls vor. Der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich zivilrechtlich nach § 930 BGB. Die Übergabe der Maschine wird am 25.5. durch die Vereinbarung des Besitzkonstituts ersetzt. Da im Zusammenhang mit der Verschaffung der Verfügungsmacht (Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG) keine Beförderung oder Versendung stattfindet, liegt eine unbewegte Lieferung vor, deren Ort der Lieferung sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3 Abs. 7

Satz 1 UStG richtet und dort ist, wo sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet, hier in Bonn. Umsatzsteuerrechtlich gilt die Lieferung zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Die Ortsvorschriften des § 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG sind zugleich auch Vorschriften, die den Zeitpunkt der Lieferung festlegen (Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Die Lieferung ist damit im Mai ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung auch steuerpflichtig. Steuerschuldner für die entstehende Umsatzsteuer ist der Lieferer B, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Der Transport Ende Juni zum Abnehmer A ist ein rechtsgeschäftsloses Verbringen, das keine umsatzsteuerrechtlichen Rechtsfolgen auslöst.

Fall 23: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Abtretung des Herausgabeanspruchs/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

Die A-GmbH betreibt eine Autovermietung im Inland. Ein Lkw ist langfristig an die Firma F in Frankfurt vermietet, die es im Inland zum Transport von Gütern einsetzt. Am 1.7. veräußert die A-GmbH ihren noch für zwei Monate bei F befindlichen Lkw für 80.000 € (netto) an die M-GmbH mit Sitz in München. Beide sind sich einig, dass die Veräußerung ab sofort wirken soll.

Aufgabe: Bestimmen Sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Nach § 931 BGB genügt es, wenn der Unternehmer (Eigentümer) nicht im Besitz der Sache ist, dass sich Eigentümer (A-GmbH) und Erwerber (M-GmbH) über den Eigentumsübergang einigen und der Eigentümer seinen Herausgabeanspruch, den er gegen den Mieter (F) hat, an den Erwerber abtritt. Im Zeitpunkt der Einigung und der Abtretung des Herausgabeanspruchs geht das bürgerlich-rechtliche Eigentum über. Auf die Herausgabe des Fahrzeugs kommt es nicht an.

Im vorliegenden Fall sind alle Beteiligten Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und handeln im Rahmen des Unternehmens. Die A-GmbH verschafft dem Erwerber – der M-GmbH – gegen Entgelt (Leistungsaustausch) die Verfügungsmacht an dem Lkw. Die M-GmbH tritt insoweit in den Vermietungsvertrag ein. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG und ist dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befand – hier offensichtlich Inland i.S.d. § 1 Abs. 2 UStG. Die Lieferung ist deshalb nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Da die Übertragung des Eigentums am 1.7. ausgeführt wurde, ist zu diesem Zeitpunkt auch die Lieferung erfolgt und die Umsatzsteuer für diese Lieferung entstanden. Auf die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG von 80.000 € ist nach § 12 Abs. 1 UStG eine Umsatzsteuer von 19 % (= 15.200 €) entstanden, Steuerschuldner ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG die A-GmbH.

Die Vermietungsumsätze sind ab dem 1.7. von der neuen Eigentümerin, der M-GmbH umsatzsteuerrechtlich zu erfassen.

Fall 24: Verschaffung der Verfügungsmacht/Eigentumsvorbehalt

Kunde K kauft am 1.2. bei einem Elektrohändler E in Essen ein Fernsehgerät. Der Kaufpreis i.H.v. 1.000 € soll wie folgt bezahlt werden:

100 € sofort bei Übergabe des Geräts am 1.2., die restlichen 900 € in 18 Monatsraten à 50 €, beginnend ab 1.3. E behält sich laut Vertrag bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises das Eigentum am Gerät

zurück. Nachdem nur die ersten zwei Raten bei E eingingen und auch nach Mahnung keine weiteren Raten gezahlt wurden, holt E das Fernsehgerät im Juni bei K ab und einigt sich mit K darauf, dass damit alles erledigt sei.

Aufgabe: Bestimmen Sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Welche weiteren umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich aus dem Sachverhalt?

Lösung:

Hat sich der Verkäufer einer beweglichen Sache das Eigentum bis zur Bezahlung des Kaufpreises vorbehalten, ist nach § 449 BGB im Zweifel anzunehmen, dass die Übertragung des Eigentums unter der aufschiebenden Bedingung vollständiger Zahlung des Kaufpreises erfolgt, und dass der Verkäufer zum Rücktritt von dem Vertrag berechtigt ist, wenn der Käufer mit der Zahlung in Verzug kommt.

E handelt als Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG im Rahmen seines Unternehmens; beim Verkauf des Gegenstands handelt er auch in Einnahmeerzielungsabsicht. Bei dem Verkauf des Fernsehgerätes handelt es sich um eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), da E dem K Verfügungsmacht an dem Gerät verschafft. Zwar erfolgt zivilrechtlich ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 Abs. 1 BGB), umsatzsteuerrechtlich wird jedoch bereits mit Übergabe wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO übertragen, sodass die Lieferung bereits am 1.2. erfolgt, Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE. Ort und Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG mit Beginn der Beförderung in Essen am 1.2., Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE. Essen liegt im Inland, § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG. Die Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Mangels Befreiung nach § 4 UStG ist sie auch steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG. Zum Entgelt gehört alles, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll; dies sind hier 1.000 €./159,66 € USt = 840,34 €. Der Steuersatz beträgt 19 %, § 12 Abs. 1 UStG. Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 159,66 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Steuerschuldner ist E, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Im Juni wird die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht, § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG. E hat die Bemessungsgrundlage i.H.v. 840,34 € sowie die Umsatzsteuer i.H.v. 159,66 € im Voranmeldungszeitraum Juni zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 7 UStG.

Da Abnehmer K das Fernsehgerät nutzen konnte und ihm die bereits gezahlten Raten nicht zurückerstattet wurden, liegt insoweit eine sonstige Leistung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung vor (§ 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG), die E als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die sonstige Leistung wird in Essen erbracht, § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist (Abschn. 3a.1 Abs. 1 bis Abs. 4 UStAE). Der Zeitpunkt der Vermietungsleistung ist im Juni, da die Nutzungsüberlassung im Juni endet, Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 UStAE. Die sonstige Leistung ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört alles, was der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll (Zahlung bei Abholung und zwei Raten): 200 €./31,93 € USt = 168,07 €. Der Steuersatz beträgt 19 %, § 12 Abs. 1 UStG. Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 31,93 €. Sie entsteht grds. mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni. Es liegen keine Teilleistungen i.S.d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, da keine gesonderte Entgeltsvereinbarung getroffen wurde. Allerdings ist schon im Februar (bei Abholung) ein Betrag von 100 € und jeweils bei Zahlung der zwei Raten im März und im April ein Betrag von 50 € geflossen. Damit entsteht für die jeweiligen Voranmeldungszeiträume anteilig die Umsatzsteuer aufgrund des Zahlung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG. Steuerschuldner ist E, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Fall 25: Mietleasing

Ein Leasingnehmer LN mietet von einer Leasinggesellschaft LG eine Maschine fest für drei Jahre. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt fünf Jahre. Der Listenpreis der Maschine beträgt netto 185.000 €. Der LN muss monatlich 5.500 € zuzüglich Umsatzsteuer an die LG zahlen. Bei Übergabe der Maschine hat LN eine Grundgebühr von 10.000 € zuzüglich Umsatzsteuer zu entrichten. Die Anschaffungskosten einschließlich aller Nebenkosten und Finanzierungskosten betrugen für die LG 190.000 € (netto). Eine Kauf- oder Mietverlängerungsoption wurde nicht vereinbart.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für Leasingnehmer und Leasinggeber?

Lösung:

Leasing- oder auch bestimmte Mietverträge können je nach ihrer Ausgestaltung als Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht über einen Gegenstand) oder als sonstige Leistung (Nutzungsüberlassung über einen Gegenstand) angesehen werden. Ob eine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt, hat entscheidenden Einfluss auf die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung.

Früher wurde davon ausgegangen, dass eine Lieferung des Gegenstands vorliegt, wenn der Leasingnehmer wie ein Eigentümer über den Gegenstand verfügen konnte. Davon wurde in aller Regel ausgegangen, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasingnehmer zuzurechnen war. War ein Mietvertrag über einen Gegenstand abgeschlossen worden, wurde von einer Lieferung ausgegangen, wenn das zivilrechtliche Eigentum spätestens bei Zahlung der letzten Rate auf den „Mieter“ überging. War der zivilrechtliche Übergang von weiteren Bedingungen – z.B. einer Optionserklärung – abhängig, war eine Lieferung erst dann anzunehmen, wenn diese ausgeübt wurde. Nachdem der EuGH (Urteil vom 4.10.2017, C-164/16 – Mercedes-Benz Financial Services UK Ltd, BFH/NV 2017, 1695) eine Lieferung auch bei einem Mietvertrag mit Kaufoption sieht, wenn aufgrund der finanziellen Vertragsbedingungen davon ausgegangen werden kann, dass die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt (Ende der Vertragslaufzeit) als die einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint, musste die Finanzverwaltung (BMF, Schreiben vom 18.3.2020, BStBl I 2020, 286) die Vorgaben im UStAE anpassen.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption, sodass der Gegenstand wirtschaftlich dem Leasinggeber zuzurechnen ist. Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um Mietleasing. Der Leasinggeber führt aufgrund des Mietleasings eine sonstige Leistung aus, da keine Verschaffung der Verfügungsmacht vorliegt. Die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) wird vom Leasinggeber als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens gegen Entgelt ausgeführt. Der Ort der sonstigen Leistung ist nach § 3a Abs. 2 UStG (B2B-Leistung) beim Leasingnehmer; annahmegemäß im Inland nach § 1 Abs. 2 UStG. Damit liegt eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtige sonstige Leistung an den Leasingnehmer vor. Die Umsatzsteuer fällt für die einzelnen Teilleistungen in dem Voranmeldungszeitraum an, in dem der jeweilige Leasingmonat endet, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und Satz 3 UStG. Sie beträgt z.B. für das Leasing im Januar im Voranmeldungszeitraum Januar $5.500 \text{ €} \times 19 \% = 1.045 \text{ €}$.

Die Umsatzsteuer für die Grundgebühr fällt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG (Anzahlung) bereits im Voranmeldungszeitraum der Zahlung i.H.v. $10.000 \text{ €} \times 19 \% = 1.900 \text{ €}$ an. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der Leasingnehmer unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG die Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen; Ausschlussgründe nach § 15 Abs. 2 UStG liegen offensichtlich nicht vor.

Fall 26: Kaufleasing

Sachverhalt wie im vorigen Fall. Die Mietzeit läuft allerdings 21 Monate. Die monatliche Leasingrate beträgt 8.970 €. Außerdem ist eine vertragliche Klausel enthalten, nach der der Leasingnehmer den Gegenstand am Ende der Vertragslaufzeit für einen Kaufpreis von 1.000 € erwerben kann. Dabei wird zum Zeitpunkt der Beendigung des Leasingvertrags von einem Verkehrswert der Maschine von mindestens 110.000 € ausgegangen.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für Leasingnehmer und Leasinggeber?

Lösung:

In der fest vereinbarten Grundmietzeit hat der Leasingnehmer mit der Zahlung von $(8.970 \text{ €} \times 21 \text{ Raten}) = 188.370 \text{ €}$ zzgl. der Grundgebühr (10.000 €) = 198.370 € mindestens alle Kosten (190.000 €) der Leasinggeberin gedeckt. Außerdem besteht eine Kaufoption, bei dem der Leasingnehmer nicht mehr als 1 % des Verkehrswerts des Gegenstands im Zeitpunkt der Ausübung der Kaufoption zahlen muss – insoweit liegt kein erheblicher Kaufpreis für den Gegenstand mehr vor, Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich deshalb um ein Kaufleasing, Abschn. 3.5 Abs. 5 UStAE. Der Leasinggeber, der als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt, führt mit der Übergabe der Maschine an den Leasingnehmer eine Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) aus, da er ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft. Der Ort der Lieferung ist – einen Transport des Gegenstands zum Leasingnehmer unterstellt – nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt. Damit ist die Lieferung im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist alles, was der Leasinggeber als liefernder Unternehmer für die Leistung erhält oder erhalten soll, also die Grundgebühr von 10.000 €, die Summe der Leasingraten i.H.v. 188.370 € sowie die Schlusszahlung von 1.000 €, insgesamt 199.370 €. Die Umsatzsteuer beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) von 199.370 € = 37.880,30 €. Sie entsteht bereits im Voranmeldungszeitraum der Lieferung, also zu Beginn des Leasingverhältnisses, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG. Ob der vereinbarte Kaufpreis am Ende der Leasingzeit auch schon mit in diese Berechnung einzubeziehen ist, ist ungeklärt – zumindest hat die Finanzverwaltung dazu keine Festlegung getroffen. Da aber davon ausgegangen wird, dass es für den Leasingnehmer „alternativlos“ ist, die Kaufoption aufgrund der vereinbarten Leasingkonditionen auszuüben, wird hier von einer Einbeziehung ausgegangen. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der Leasingnehmer die Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum, in dem das Leasingverhältnis beginnt, als Vorsteuer abziehen.

Aus der Zahlung der Leasingraten ergeben sich dann keine umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen mehr.

5.2 Sicherungsübereignung

**Fall 27: Sicherungsübereignung/Verwertung des Sicherungsguts durch den Sicherungsnehmer/
Differenzbesteuerung**

Für den Unternehmer X in Landau finanziert eine Bank B in Mannheim die Anschaffung eines Pkw i.H.v. 41.000 €. Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich B den Pkw zur Sicherheit übereignen. Da X seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet B den Pkw durch Veräußerung an einen privaten Abnehmer A für 30.000 € zuzüglich Umsatzsteuer.

Aufgabe: Nehmen Sie zu den Umsätzen des Unternehmers X und der Bank B Stellung.

sodass die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG (20.230 € ./ 3.230 € =) 17.000 € beträgt.

Da die Umsatzsteuer, die sich aufgrund der tatsächlich erhaltenen Beträge ergibt, über dem liegt, was B in seiner Rechnung gesondert ausgewiesen hat, kann sich kein unrichtiger Steuerausweis mehr ergeben. § 14c Abs. 1 UStG geht somit ins Leere. B schuldet wegen der tatsächlich erhaltenen 20.230 € insgesamt 3.230 € an Umsatzsteuer.

Fall 99: Änderung der Bemessungsgrundlage/Rabattgewährung durch einen Lieferer

Die Firma F aus Deutschland liefert Produkte an die Großhändler G in Deutschland. Die Großhändler liefern die Produkte an Unternehmer in Deutschland. Die Firma F gewährt Unternehmer U einen Rabatt, der unter Auslassung der Großhändlerebene direkt an U ausgezahlt wird.

Abwandlung: G liefert die Produkte an Unternehmer U, der sein Unternehmen in den Niederlanden betreibt, die Ware wird auch in die Niederlande transportiert.

Aufgabe: Wie sind die Leistungen bei F, G und U umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Lösung:

Sowohl F als auch G und U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und im Rahmen ihres Unternehmens tätig.

F führt gegenüber G Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da G die Verfügungsmacht über die Ware verschafft wird. Die Lieferungen sind nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und Satz 2 UStG im Inland ausgeführt (Beförderungs- oder Versandungslieferung). Da die Lieferungen entgeltlich ausgeführt werden, sind die Lieferungen im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Eine Steuerbefreiung für die Lieferungen sind ergeben sich nach § 4 UStG nicht, sodass die Lieferungen steuerpflichtig erfolgen. Die Lieferungen von G an U sind nach den entsprechenden Grundsätzen ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig, ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt nicht vor, da die Ware nicht unmittelbar von F zu U gelangt.

Die Bemessungsgrundlage für die steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze ergibt sich grundsätzlich nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG nach dem, was der jeweils leistende Unternehmer von seinem Vertragspartner erhalten hat oder erhalten soll – dies wären hier die Zahlungsbeträge abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer.

Fraglich ist, ob die unmittelbare Erstattung eines Teils des Kaufpreises von F an U zu einer Änderung der Bemessungsgrundlage führen kann. Hat sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert, hat nach § 17 Abs. 1 UStG der Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat (Firma F), den dafür geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG. Ebenfalls wäre grundsätzlich der Vorsteuerabzug bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt wurde (Großhändler), zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG. Dies gilt aber nicht, soweit er durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich nicht begünstigt wird, § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG. Wird in diesen Fällen ein anderer Unternehmer (Unternehmer U) durch die Änderung der Bemessungsgrundlage wirtschaftlich begünstigt, hat dieser Unternehmer seinen Vorsteuerabzug zu berichtigen, § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG. Diese Rechtsgrundsätze gehen auf eine Entscheidung des EuGH (Urteil vom 24.10.1996, C-317/94 – Elida Gibbs Ltd, BStBl II 2004, 324) zurück.

F hat den für seine Umsätze geschuldeten Steuerbetrag nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG zu seinen Gunsten zu berichtigen, da seine Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Großhändler haben ihre Vorsteuerabzugsbeträge nicht zu ändern, da sich bei ihnen keine Änderung der Zahlungen an F ergeben hat. Korrespondierend zur Minderung der Bemessungsgrundlage bei F muss Unternehmer U die Berichtigung seines Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG vornehmen, Abschn. 17.2 Abs. 1 UStAE.

Die Grundsätze gelten aber nicht, wenn die Rückvergütung von einem Vermittler an einen Abnehmer erfolgt, der eine Leistung von einem anderen Unternehmer bezieht (z.B. ein Vermittler vermittelt gegenüber einem Telekommunikationsanbieter Endkunden und gewährt dem Endkunden einen Teil der von ihm verdienten Vermittlungsprovision als Anreiz, über ihn den Vertrag abzuschließen, zurück); EuGH, Urteil vom 16.1.2014, C-300/12 – Ibero Tours GmbH, BStBl II 2015, 317 sowie nachfolgend BFH, Urteil vom 27.2.2014, V R 18/11, BStBl II 2015, 306).

Abwandlung:

Die in der Abwandlung ebenfalls steuerbare Lieferung des G ist aber eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG, die unter den weiteren Voraussetzungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei ist.

Eine Minderung der Bemessungsgrundlage bei Rückvergütungen an nicht unmittelbar nachfolgende Abnehmer in einer Leistungskette liegt nur vor, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Inland steuerpflichtig ist, § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG. Da der Leistungsbezug des U damit im Inland nicht steuerpflichtig ist, ergibt sich für F aufgrund der Rückvergütung an U keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Lieferungen an die Großhändler.

**Fall 100: Abgrenzung Werklieferung – Werkleistung/Factoring/
Änderung der Bemessungsgrundlage/Rechnungserteilungspflicht**

Der selbstständig tätige Dienstleister D aus Düsseldorf hat für einen Privatkunden P in Köln im Juli dessen Wohnung renoviert und hierbei die Wohnung tapeziert und einen Laminatboden verlegt. Nach Absprache mit D besorgt P den Laminatboden und die Tapeten, den Kleister und die weiter benötigten Materialien selbst in einem Baumarkt und D nimmt wie vereinbart lediglich die Arbeiten vor. D benötigt lediglich ein paar Nägel und das erforderliche Werkzeug. D stellt dem P für seine erbrachten Leistungen am 2.8. 4.800 € in Rechnung. D ist zur monatlichen Abgabe von Voranmeldungen verpflichtet.

Als P nach mehrfacher Aufforderung bis zum 31.10. nicht bezahlte, verkauft D seine Forderung an das Inkassounternehmen I mit Sitz in Düsseldorf. I zahlt dafür an D einen Festpreis von 3.000 €; I und D gehen einvernehmlich davon aus, dass P höchstens 3.800 € zahlen wird. I kann bei P trotz intensiver Mahnung am 30.11. nur 2.900 € einziehen.

Seit 5.12. ist P nachweislich zahlungsunfähig.

Aufgabe: Beurteilen Sie den Sachverhalt aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht.

Lösung:

D ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und im Rahmen seines Unternehmens tätig.

D erbringt an P eine Werkleistung als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Es liegt eine Materialgestellung des P vor, da der Auftraggeber den gesamten Hauptstoff hingibt (Abschn. 3.8 Abs. 2 Satz 4 UStAE). Eine Werklieferung i.S.d. § 3 Abs. 4 UStG liegt daher nicht vor, da der Werkunternehmer D für das Werk keine selbstbeschafften Stoffe bzw. lediglich Zutaten oder sonstige Nebensachen verwendet (Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Das von P gestellte Material nimmt nicht am Leistungsaustausch teil.

Der Ort der Werkleistung bestimmt sich als Bauleistung (Abschn. 3a.3 Abs. 8 Satz 2 Nr. 1 UStAE) nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG und befindet sich in Köln am Belegenheitsort des Grundstücks. Die Leistung ist im Inland ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch steuerpflichtig. Die Werkleistung unterliegt dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG mit 19 %.

Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist D zur Rechnungserteilung innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung verpflichtet, da er Bauleistungen an einem Grundstück ausgeführt hat (Abschn. 14.2 Abs. 2 und Satz 3 UStAE).

Die nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juli entstandene Umsatzsteuer beträgt ($4.800 \text{ €} : 119 \times 19 =$) 766,39 €. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt somit 4.033,61 €.

Die Abtretung der Forderung an I unter dem Nennwert hat keine Auswirkung auf das Entgelt des D. Bei der Abtretung der Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich deshalb das Entgelt für die der abgetretenen Forderung zu Grunde liegenden Werkleistung nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (Abschn. 17.1 Abs. 6 i.V.m. Abschn. 10.1 Abs. 4 Satz 4 UStAE).

Die Forderungsabtretung des D an I erfolgt grundsätzlich im Rahmen eines echten Factorings. Im Falle des echten Factoring besteht der wirtschaftliche Gehalt der Leistung des Factors im Wesentlichen im Einzug von Forderungen (Abschn. 2.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE). Durch die Festpreisvereinbarung hat I das Risiko des Ausfalls der Forderung übernommen. Beim Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und ggf. des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer erbringt regelmäßig der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) mit der Abtretung seiner Forderung keine Leistung an den Factor. Vielmehr ist der Anschlusskunde Empfänger einer Leistung des Factors (Abschn. 2.4 Abs. 3 Satz 1 und Satz 2 UStAE).

D tritt an I allerdings eine zahlungsgestörte Forderung i.S.d. Abschn. 2.4 Abs. 7 UStAE ab. Die fällige Forderung wurde seit mehr als 90 Tagen nicht ausgeglichen. Bei der Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber besteht der wirtschaftliche Gehalt in der Entlastung des Verkäufers vom wirtschaftlichen Risiko und nicht in der Einziehung der Forderung. Der Forderungserwerber erbringt keine wirtschaftliche Tätigkeit (Abschn. 2.4 Abs. 8 Satz 1 bis Satz 3 UStAE). Der Verkäufer D erbringt mit der Abtretung oder Übertragung einer zahlungsgestörten Forderung unter Übernahme des Ausfallrisikos durch den Erwerber eine steuerbare sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1, § 3a Abs. 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) die aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. c UStG eine steuerfreie Leistung im Geschäft mit Forderungen darstellt (Abschn. 2.4 Abs. 8 Satz 7 UStAE). Die Bemessungsgrundlage für die Forderungsübertragung beträgt 3.000 €.

Die Steuer des Werkunternehmers D richtet sich zunächst nach dem vereinbarten Entgelt von 4.033,61 € (USt: 766,39 €). Die endgültige Steuer des D beträgt allerdings nur 463,03 €, da der Abnehmer P nur 2.900 € (gegenüber I) aufgewandt hat (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), während die restlichen 1.900 € uneinbringlich sind. Die Bemessungsgrundlage hat sich damit von 4.033,61 € auf (2.900 € ./., darin enthaltene USt 463,03 € =) 2.436,97 € verringert. Die Minderung ist in der Voranmeldung Dezember vorzunehmen. Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG von 766,39 € auf 463,03 € setzt jedoch voraus, dass D die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweist. Er muss sich also Kenntnis davon verschaffen, welchen Betrag das Inkassobüro tatsächlich noch einziehen konnte.

Fall 101: Rückgabe/Rücklieferung – Änderung der Bemessungsgrundlage

Fahrradhändler F hat sich ein besonderes Geschäftsmodell ausgedacht: Um Kunden langfristig an sich zu binden, bietet er ihnen beim Kauf von Kinderfahrrädern an, diese – soweit sie noch funktionsfähig sind – zu 40 % des ursprünglichen Kaufpreises wieder zurückzunehmen, wenn gleichzeitig ein größeres Fahrrad bei ihm erworben wird.

Kunde K hatte im Frühjahr 01 ein Kinderfahrrad „Puki“ für 299 € erworben und dieses im September 02 gegen ein größeres Kinderfahrrad eingetauscht. Auf den Kaufpreis des neuen Fahrrads von 399 € wurden ihm vereinbarungsgemäß (gerundet) 120 € angerechnet, sodass K nur noch 279 € bezahlen musste.

Aufgabe: F bittet um Auskunft, welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen sich für ihn aus seinem Geschäftsmodell ergeben.

Lösung:

F ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, der Leistungen im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Die Lieferung des Fahrrads „Puki“ im Frühjahr 01 war eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG – Verschaffung der Verfügungsmacht, Ort nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland), die auch keiner Steuerbefreiung nach § 4 UStG unterlag und deshalb steuerpflichtig war. Da K insgesamt 299 € aufwandte, war aus diesem Betrag die Umsatzsteuer mit 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) herauszurechnen. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG betrug damit ($299 € : 1,19 =$) 251,26 € und die Umsatzsteuer ($251,26 € \times 19 \% =$) 47,74 €. Die Umsatzsteuer entstand mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung der Lieferung (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG) im Frühjahr 01. Steuerschuldner war F, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Rückgabe des alten Fahrrads stellt weder eine Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung noch eine Rückgabe dar. Da keine Gründe für eine Rückabwicklung der damaligen Lieferung vorliegen, handelt es sich um eine Rücklieferung, die aufgrund eines neuen Verpflichtungsgeschäfts stattfindet. K liefert – nicht steuerbar, da er nicht als Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens handelt – an F das alte Fahrrad, da er ihm die Verfügungsmacht an dem Fahrrad verschafft. Da damit das Entgelt für eine Lieferung des F in einer Lieferung eines anderen Gegenstands besteht, liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor, § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG.

Der BFH (Urteil vom 12.11.2008, XI R 46/07, BStBl II 2009, 558) hatte sich grundsätzlich mit der Abgrenzung von Rückgabe und Rücklieferung auseinandergesetzt. So hat er die Rücknahme von gebrauchten, aber noch verwendungsfähigen Umzugskartons durch ein Umzugsunternehmen nicht als eine Minderung der Bemessungsgrundlage, sondern als eine eigenständige Rücklieferung angesehen.

Der Verkauf des neuen Fahrrads im September 02 ist wiederum eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung (vgl. oben), für die F Umsatzsteuer schuldet. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich bei einem Tausch mit Baraufgabe nach § 10 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 UStG nach dem, was der Unternehmer für das in Zahlung genommene Wirtschaftsgut tatsächlich aufwendet (anrechnet) zuzüglich der von K aufgewendeten Baraufgabe von 279 €. Da F für das alte Fahrrad tatsächlich 120 € anrechnet, hat K insgesamt 399 € aufgewendet.

Die Bemessungsgrundlage beträgt damit bei einem im September 02 anzuwendenden Regelsteuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) ($399 € : 1,19 =$) 335,29 € und die Umsatzsteuer ist mit 19 % i.H.v. ($335,29 € \times 19 \% =$) 63,71 € entstanden. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Ausführung der Lieferung, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG für den Voranmeldungszeitraum September 02. Steuerschuldner ist F, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Da F als „Wiederverkäufer“ (§ 25a Abs. 1 UStG) mit Fahrrädern handelt und er das gebrauchte Fahrrad von einem Nichtunternehmer erworben hat, unterliegt der Verkauf des gebrauchten Fahrrads der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG. Umsatzsteuer entsteht dann nur aus der Differenz zwischen dem Verkaufspreis und dem Einkaufspreis. Gegebenenfalls kann hier auch die sog. Gesamtmargenbildung (§ 25a Abs. 4 UStG) angewendet werden, da der Ankaufspreis nicht mehr als 500 € betragen hat.

Entgelt nach § 3 Abs. 1a UStG für M, der Ort ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG im Mannheim. Das Verbringen ist im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Inland steuerbar. Soweit die Voraussetzungen nach § 6a Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG vorliegen und der Vorgang zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung angemeldet wurde (dazu ist für M eine USt-IdNr. aus einem anderen Mitgliedstaat als aus Deutschland notwendig), ist der Vorgang steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. M muss in der Zusammenfassenden Meldung die Bemessungsgrundlage für das Verbringen nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in Höhe der Selbstkosten von 35.000 € anmelden und in der Umsatzsteuer-Voranmeldung nach § 18b UStG aufnehmen.

3. Da die Maschine nicht wieder in den Ausgangsmitgliedstaat gelangt, muss das innergemeinschaftliche Verbringen nachgeholt werden, Abschn. 1a.2 Abs. 13 UStAE. Damit gilt der Vorgang als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1a UStG für M, der Ort bestimmt sich nach § 3d Satz 1 UStG im Amsterdam. Der Erwerb im Rahmen des Verbringens ist in den Niederlanden analog § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor. Die Bemessungsgrundlage für das Verbringen ergibt sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG aus der Höhe der Selbstkosten von 35.000 €, auf die die niederländische Umsatzsteuer hinaufzurechnen ist. Die entstehende niederländische Umsatzsteuer (Erwerbsteuer) kann M in den Niederlanden unter den Voraussetzungen analog § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG abziehen.

16.2 Innergemeinschaftliche Erwerbe und Fernverkäufe

Fall 147: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Einfuhr

Der russische Unternehmer R verkauft Ware an den deutschen Unternehmer U. R lässt vereinbarungsgemäß die Ware in Polen zollrechtlich und steuerrechtlich zum freien Verkehr abfertigen und bezahlt entsprechend die polnische EUSt. Die Ware gelangt danach bestimmungsgemäß zu U nach Hannover.

Aufgabe: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für R und U?

Lösung:

Sowohl R als auch U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihres Unternehmens tätig.

R führt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da er dem Abnehmer U Verfügungsmacht an der Ware verschafft. R liefert zur Kondition verzollt und versteuert. Gemäß analoger Anwendung des § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 8 UStG (Art. 32 MwStSystRL) wird dadurch der Lieferort nach Polen verlagert. Mit der Einfuhr wird die Ware Unionsware. Aufgrund der Verlagerung des Lieferorts nach Polen wird davon ausgegangen, dass hier die Warenbewegung beginnt. Weil die Warenbewegung in Deutschland endet, tätigt R in Polen an den deutschen U eine nach polnischem Recht steuerbare, aber steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung analog § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. R muss die Meldevorschriften für innergemeinschaftliche Lieferungen in Polen beachten.

Für U in Deutschland bedeutet dies, dass er in Deutschland einen innergemeinschaftlichen Erwerb tätigt (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG):

- Der Gegenstand gelangt aus einem Mitgliedstaat (PL) in einen anderen Mitgliedstaat (DE) – dies gilt auch dann, wenn der Lieferer den Gegenstand in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat,
- der Erwerber ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens bezieht und
- der Lieferer Unternehmer ist und auch nach dem Recht des für die Besteuerung des Lieferers zuständigen Mitgliedstaats kein Kleinunternehmer ist.

Nach § 3d Satz 1 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb des U dort ausgeführt, wo sich die Ware am Ende der Beförderung oder Versendung befindet. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist im Inland steu-

erbar, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Der Erwerb ist nicht steuerfrei nach § 4b UStG. Bemessungsgrundlage für den Erwerb ist der Kaufpreis, § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG. Schuldner der Erwerbsteuer ist U, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG.

Der Fall ist nur dann anders zu beurteilen, wenn der Lieferer den Gegenstand erst in Deutschland zum freien Verkehr abfertigen lässt. In diesem Falle liegt keine vorübergehende Einfuhr in das übrige Gemeinschaftsgebiet vor. Die Ware wird erst in Deutschland zur Unionsware. Der Lieferort ist aufgrund der Regelung des § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 8 UStG im Inland. Die Lieferung ist dann steuerbar im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und steuerpflichtig. U tätigt in diesem Falle keinen innergemeinschaftlichen Erwerb.

Fall 148: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Erwerbsschwelle

Unternehmer U aus Unna bestellt im Mai für seinen unternehmerischen Bereich eine Maschine zum Preis von 20.000 € netto von dem belgischen Unternehmer B aus Brüssel. U holt die Maschine im Juni in Brüssel ab und transportiert sie nach Unna. U hat bisher noch keine Waren aus anderen Mitgliedstaaten der EU eingekauft.

Aufgabe: Welche Rechtsfolgen ergeben sich für B und U, wenn

- a) U kein Kleinunternehmer ist, zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist und eine USt-IdNr. aus Deutschland verwendet;
- b) U Kleinunternehmer im Inland ist und keine USt-IdNr. gegenüber B verwendet.

Lösung:

Sowohl B als auch U sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihres Unternehmens tätig. Dies gilt unabhängig davon, ob U Kleinunternehmer ist oder nicht.

U ist regelbeststeuerter Unternehmer:

B aus Brüssel führt gegenüber U eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG, da er Verfügungsmacht über die Maschine verschafft. Der Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG, wo die Beförderung (durch Abholung) beginnt. Die entgeltliche Lieferung ist damit analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Belgien steuerbar. Da U mit seiner (zutreffenden) USt-IdNr. gegenüber B aufgetreten ist, führt B eine innergemeinschaftliche Lieferung aus (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG – Gegenstand gelangt aus Belgien nach Deutschland; der Erwerber ist Unternehmer, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens bezieht und ist in einem anderen Mitgliedstaat für Zwecke der Umsatzsteuer registriert; der Erwerber realisiert einen innergemeinschaftlichen Erwerb; der Abnehmer hat gegenüber dem B eine ihm aus einem anderen Mitgliedstaat erteilte gültige USt-IdNr. verwendet), die steuerfrei analog § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG in Belgien ist, wenn die Lieferung in der Zusammenfassenden Meldung aufgenommen worden ist. Bemessungsgrundlage für die innergemeinschaftliche Lieferung ist nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG der Kaufpreis von 20.000 €.

U realisiert einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG. Dies gilt unabhängig davon, ob U schon in der Vergangenheit innergemeinschaftliche Erwerbe realisiert hat. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt vor (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG), da

- der Gegenstand aus einem anderen Mitgliedstaat ins Inland gelangt ist,
- der Gegenstand von einem Unternehmer für das Unternehmen erworben wurde und
- der Lieferer Unternehmer und nach belgischem Recht kein Kleinunternehmer ist.

Da U regelbeststeuerter Unternehmer ist, hat die Erwerbsschwelle für diesen Erwerb keine Bedeutung, § 1a Abs. 3 UStG. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist nach § 3d Satz 1 UStG in Unna, wo sich der Gegenstand am Ende der Beförderung befindet. Der innergemeinschaftliche Erwerb ist im Inland steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor. U muss für diesen Erwerb auf eine Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG von 20.000 € = 3.800 € Umsatzsteuer (§ 12

Abs. 1 UStG) entrichten. Schuldner der Erwerbsteuer ist U, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Kalendermonats, § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG. Allerdings kann U diesen Betrag als Vorsteuer abziehen, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG, kein Abschluss nach § 15 Abs. 2 UStG.

U ist Kleinunternehmer:

B aus Brüssel führt gegenüber U eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG aus, da er Verfügungsmacht über die Maschine verschafft. Der Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG, wo die Beförderung (durch Abholung) beginnt. Die entgeltliche Lieferung ist damit analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Belgien steuerbar. Eine Verlagerung des Orts der Lieferung nach § 3c Abs. 1 UStG nach Deutschland (innergemeinschaftlicher Fernverkauf) kommt nicht in Betracht, da U die Maschine selbst in Belgien abholt. Da U in diesem Fall ohne USt-IdNr. gegenüber B auftritt, kann keine innergemeinschaftliche Lieferung vorliegen; die Lieferung ist in Belgien in Ermangelung einer Steuerbefreiung analog § 4 UStG steuerpflichtig. Die Lieferung unterliegt in Belgien der dortigen Umsatzsteuer.

Da U Unternehmer ist, könnte er einen innergemeinschaftlichen Erwerb realisieren. Die allgemeinen Voraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG liegen vor (vgl. oben). Allerdings unterliegt U der Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 3 UStG, da:

- U ein „besonderer Unternehmer“ (hier: Kleinunternehmer nach § 19 UStG) ist und
- U die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr von 12.500 € nicht überschritten hatte und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht überschreiten wird.

Wurde die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten und ist zu erwarten, dass sie auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird, unterbleibt die Erwerbsbesteuerung, auch wenn die tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Laufe des Kalenderjahrs die Grenze von 12.500 € überschreiten (Abschn. 1a.1 Abs. 2 Satz 5 UStAE).

Nach § 1a Abs. 4 UStG kann U auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichten. Hätte U auf die Erwerbsschwelle verzichtet, würde ein innergemeinschaftlicher Erwerb vorliegen. Als Verzicht gilt die Verwendung einer dem Erwerber erteilten USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer (§ 1a Abs. 4 Satz 2 UStG; Abschn. 1a.1 Abs. 2 Satz 6 UStAE). Der Verzicht bindet den Erwerber für zwei Kalenderjahre.

Fall 149: Innergemeinschaftlicher Erwerb/Erwerbsschwelle/Verbrauchssteuerpflichtige Ware

Ein Arzt aus Trier (A) tätigt nur Umsätze gem. § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG. Er erwirbt in 01 in Belgien folgende Wirtschaftsgüter – sämtliche Erwerbe plante A auch schon zu Beginn 01:

- von U1 medizinische Geräte für seine Praxis i.H.v. 12.450 €,
- von U2 eine Kiste Wein für 120 € und
- von U3 ein neues Fahrzeug für 55.000 €.

Der Arzt holt alle Waren persönlich in Belgien ab. Im Vorjahr hatte A keine Gegenstände in anderen Mitgliedstaaten eingekauft.

Abwandlung: Die liefernden belgischen Unternehmer transportieren die Gegenstände der Lieferung zu A nach Trier. Die Unternehmer überschreitet die Umsatzschwelle nach § 3c Abs. 4 UStG.

Aufgabe: Welche umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen ergeben sich für die beteiligten Unternehmer?

Lösung:

Sowohl A als auch U1 bis U3 sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und werden im Rahmen ihrer Unternehmen tätig.

Erwerbsbesteuerung durch A:

A als Unternehmer realisiert grundsätzlich innergemeinschaftliche Erwerbe nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG. A zählt zu den Unternehmern i.S.d. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG, da er nur steuerfreie Umsätze tätigt, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen. Für A ist demnach zu prüfen, ob er die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG überschreitet. Dies würde vorliegen, wenn er entweder im vorangegangenen Kalenderjahr die Schwelle von 12.500 € überschritten hat (mit allen Einkäufen aus allen anderen Mitgliedstaaten) oder wenn er voraussichtlich (aufgrund einer sachgerechten Schätzung zu Beginn des Kalenderjahrs) die Schwelle im laufenden Kalenderjahr überschreiten würde.

Da A als Unternehmer im Vorjahr keine Einkäufe in anderen Mitgliedstaaten realisiert hat, kann er im vorangegangenen Kalenderjahr die Erwerbsschwelle nicht überschritten haben. Da A die Einkäufe schon zu Beginn des Kalenderjahrs plante, sind die Einkäufe in die Prüfung der Erwerbsschwelle einzubeziehen. Nach § 1a Abs. 5 UStG gilt die Erwerbsschwelle allerdings nicht für den Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren (Wein). Verbrauchsteuerpflichtige Waren sind nach § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG Mineralöle, Alkohol, alkoholische Getränke und Tabakwaren. Zu den alkoholischen Getränken gehört z.B. auch Wein, obwohl dieser in Deutschland nicht verbrauchsteuerpflichtig ist. Unter die Erwerbsschwelle fällt daher nur die Anschaffung der medizinischen Geräte i.H.v. 12.450 €. Dieser Erwerb überschreitet nicht die Erwerbsschwelle von 12.500 €. Da die eventuelle Erwerbsbesteuerung von den zu erwartenden Erwerben zu Beginn des Kalenderjahr 01 abhängig ist und offensichtlich zu Beginn des Kalenderjahrs diese Schwelle nicht überschritten werden soll, überschreitet A die Erwerbsschwelle nicht.

A hat allerdings die Möglichkeit, auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten. Diese Entscheidung muss A aber beim ersten innergemeinschaftlichen Erwerb treffen und ist dann daran für zwei Jahre gebunden. Verzichtet A nicht auf die Anwendung der Erwerbsschwelle, realisiert er keinen innergemeinschaftlichen Erwerb für die medizinischen Geräte und tritt ohne USt-IdNr. auf.

Bei der Anschaffung des Weines hängt die Frage der Erwerbsbesteuerung nicht von der Erwerbsschwelle, sondern lediglich davon ab, ob A den Wein für sein Unternehmen erworben hat. Verwendet A den Wein für unternehmerische Zwecke, hat A einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern. Die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG ist dann nach der ausdrücklichen Regelung des § 1a Abs. 5 Satz 1 UStG nicht anzuwenden. Der Einkauf erfüllt die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG, der Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs ist nach § 3d Satz 1 UStG im Inland (wo die Warenbewegung endet), sodass der Erwerb steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4b UStG liegt nicht vor, der Erwerb ist auch steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt 120 €, die darauf entstehende Umsatzsteuer (19 %, § 12 Abs. 1 UStG) beträgt (120 € × 19 % =) 22,80 €. Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG mit Ablauf des dem Erwerb folgenden Monats.

Hat A dagegen die Kiste Wein für private Zwecke erworben, liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG vor.

Der Erwerb des neuen Fahrzeugs (zur Definition des neuen Fahrzeugs § 1b Abs. 2 und Abs. 3 UStG) fällt nicht unter die Erwerbsschwelle und unterliegt davon unabhängig immer der Erwerbsbesteuerung. Wird der Pkw unternehmerisch genutzt, richtet sich die Erwerbsbesteuerung nach § 1a UStG; A hat dann – vgl. Erwerb des Weins – einen nach § 1a UStG steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb. Hat er den Pkw zu privaten Zwecken erworben, richtet sich die Erwerbsbesteuerung nach § 1b Abs. 1 bis Abs. 3 UStG; auch in diesem Fall liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb – unabhängig von der Unternehmerstellung – vor, der im Inland zu einem steuerbaren und steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerb führt. Der Ort des Erwerbs ist im Inland (§ 3d Satz 1 UStG), der Erwerb ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG steuerbar und unterliegt keiner Steuerbefreiung nach § 4b UStG. Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG beträgt 55.000 €, die darauf entstehende Umsatzsteuer (19 %, § 12 Abs. 1 UStG) beträgt (55.000 € × 19 % =) 10.450 €. Steuerschuldner ist A, § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG, die