

Umsatzsteuer im Kfz-Gewerbe

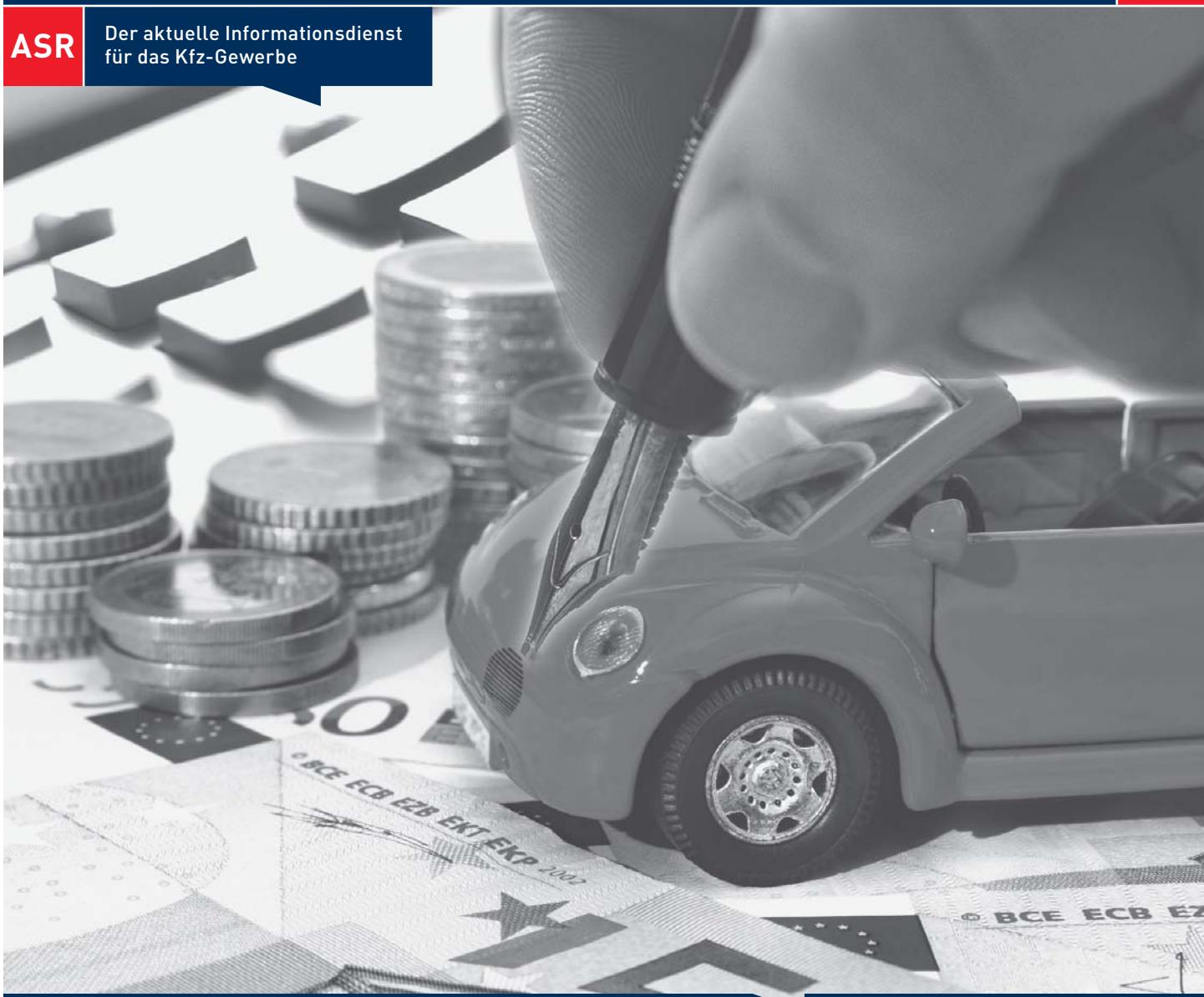
Ammenwerth/Janzen/Fuß

12. überarbeitete Auflage 2018

ASR

Der aktuelle Informationsdienst
für das Kfz-Gewerbe

Praxishandbuch



I. UMSATZSTEUER IM KFZ-HANDEL	1
1. Einführung in das System der Umsatzsteuer	1
1.1 Allgemeines	1
1.2 Die Grundkonzeption der Umsatzsteuer als Mehrwertsteuer	2
1.3 Die steuerbaren Umsätze	4
1.4 Steuerbefreiungen	5
1.5 Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer	6
1.5.1 Lieferungen und sonstige Leistungen	6
1.5.2 Unentgeltliche Wertabgaben	9
1.5.3 Mindestbemessungsgrundlage	11
1.6 Steuersatz	13
1.7 Der Vorsteuerabzug	13
2. Das Besteuerungsverfahren	19
2.1 Überblick	19
2.2 Das Voranmeldungsverfahren	20
2.2.1 Voranmeldungszeitraum	20
2.2.2 Abgabezeitpunkt und Fälligkeit	20
2.2.3 Dauerfristverlängerung	22
2.2.4 Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung auf elektronischem Weg	22
2.2.5 Berechnung der Steuer durch den Unternehmer	23
2.2.6 Verfahrensrecht	23
2.3 Die Umsatzsteuerjahreserklärung	24
2.4 Aufzeichnungspflichten	25
2.5 Haftung für vom Rechnungsaussteller nicht abgeführt Umsatzsteuer	26
2.6 Straftaten und Ordnungswidrigkeiten	27
2.6.1 Steuerhinterziehung	27
2.6.2 Steuerordnungswidrigkeiten	29
2.7 Prüfungen durch die Finanzverwaltung	30
2.7.1 Überblick	30
2.7.2 Betriebsprüfung	31
2.7.3 Umsatzsteuersonderprüfung	32
2.7.4 Umsatzsteuernachschaub	32
2.7.5 Steuerfahndungsprüfungen	33
3. Rechnungen und Gutschriften	35
3.1 Verpflichtung zur Rechnungserteilung	35
3.2 Rechnungsbegriff	36
3.3 Die Pflichtangaben in einer Rechnung	38
3.4 Kleinbetragsrechnung	41
3.5 Falscher Steuerausweis in Rechnungen	43
3.5.1 Unrichtiger Steuerausweis	43
3.5.1.1 Anwendungsfälle	43
3.5.1.2 Steuerschuldner und Entstehungszeitpunkt	45
3.5.1.3 Rechnungsberichtigung	45

3.5.2 Unberechtigter Steuerausweis	47
3.5.2.1 Anwendungsfälle	47
3.5.2.2 Steuerschuldner und Entstehungszeitpunkt	48
3.5.2.3 Rechnungsberichtigung	48
3.6 Gutschriften	49
4. Die Umsätze im Kfz-Gewerbe	51
4.1 Überblick	51
4.2 Lieferungen an inländische Abnehmer	52
4.2.1 Veräußerung von Neuwagen	52
4.2.2 Ankauf von Neuwagen	54
4.2.3 An- und Verkauf von Gebrauchtwagen	55
4.2.4 Verkauf unter Eigentumsvorbehalt	56
4.2.5 Verkauf eines sicherungsübereigneten Pkw aus dem Bestand des Händlers	58
4.2.6 Lieferung von Zubehör und Ersatzteilen	61
4.3 Werkstattumsätze	61
4.3.1 Reparaturen/Instandsetzungsarbeiten	61
4.3.2 Unfallschäden	62
4.4 Reparatur autohauseigener Fahrzeuge	63
4.5 Nachträgliche Preisminderung	65
4.6 Rückgängigmachung einer Lieferung	66
4.7 Nichtausführung von Leistungen bei vereinbahrter Anzahlung	66
5. Inzahlungnahme von Gebrauchtwagen und verdeckter Preisnachlass	69
5.1 Tausch mit Baraufgabe	69
5.2 Die Ermittlung des Werts des Altfahrzeugs	70
5.2.1 Sachverständigengutachten	70
5.2.2 Veräußerung des Altfahrzeugs innerhalb von drei Monaten nach Übernahme	70
5.2.3 Veräußerung des Altfahrzeugs mehr als drei Monate nach Übernahme	71
5.2.4 Verschrottung des übernommenen Altfahrzeugs	71
5.3 Durchführung der Besteuerung	72
5.3.1 Besteuerung des Neuwagenverkaufs ohne Kenntnis des Werts des Altfahrzeugs	72
5.3.2 Spätere Ermittlung eines abweichenden Werts für das Altfahrzeug	72
5.4 Organisatorische Vorkehrungen	74
6. Differenzbesteuerung	77
6.1 Vorbemerkung	77
6.2 Voraussetzungen der Differenzbesteuerung im Einzelnen	77
6.2.1 Umsatzarten	77
6.2.2 Bestimmte Fahrzeuge	79
6.2.3 Wiederverkäufer	80
6.2.4 Erwerb im Gemeinschaftsgebiet	81
6.2.5 Erwerb ohne Vorsteuerabzug	81
6.2.6 Einzelfälle	83

6.3 Bemessungsgrundlage	84
6.3.1 Bemessungsgrundlage bei entgeltlichen Lieferungen	84
6.3.1.1 Besteuerung der positiven Marge	84
6.3.1.2 Negative Margen	86
6.3.1.3 Vermeidung verlorener negativer Margen	86
6.3.2 Bemessungsgrundlage bei „verbilligter“ Lieferung	89
6.4 Besteuerung nach der Gesamtmargin (§ 25a Abs. 4 UStG)	90
6.5 Differenzbesteuerung und verdeckter Preisnachlass	91
6.5.1 Inzahlungnahmepreis und Einkaufspreis	91
6.5.2 Verdeckter Preisnachlass bei positiver Marge	92
6.5.3 Verdeckter Preisnachlass bei negativer Marge	94
6.5.4 Differenzbesteuerung und verdeckter Preisnachlass beim Gebrauchtwagenhandel	96
6.6 Differenzbesteuerung und Agentur	98
6.7 Rechnungserteilung	99
6.7.1 Kein gesonderter Umsatzsteuerausweis	99
6.7.2 Folgen der Nichtbeachtung des verbotenen Steuerausweises	100
6.8 Verzicht auf die Differenzbesteuerung	101
6.8.1 Voraussetzungen	101
6.8.2 Wann ist der Verzicht auf die Differenzbesteuerung sinnvoll?	102
6.8.3 Wann ist ein Verzicht nicht sinnvoll?	105
6.8.4 Händler-Händler-Geschäft	106
6.9 Aufzeichnungspflichten	110
6.10 Vorsteuerabzug bei § 25a UStG	113
6.11 Ausführen in Drittländer	114
6.12 Grenzüberschreitende Lieferungen innerhalb der EU	115
6.13 Zusammenfassende Darstellung der Anwendungsfälle	119
7. Vermittlungsgeschäfte (Agentur) bei Gebraucht- und Neufahrzeugen	123
7.1 Allgemeines	123
7.2 Voraussetzungen für ein Agenturgeschäft	124
7.3 Tankstellenbetrieb als Agenturgeschäft	126
7.4 Preisnachlässe bei der Vermittlung von Neufahrzeugen	127
8. Ausfuhrlieferungen, Importe aus Drittländern	129
8.1 Allgemeines zur Ausfuhr	129
8.2 Bedeutung des Lieferorts	129
8.2.1 Lieferort bei Transporten von Deutschland in Drittländer	130
8.2.2 Lieferort bei Transporten aus Drittländern nach Deutschland	130
8.2.3 Lieferort beim Reihengeschäft	131
8.3 Einfuhr aus dem Drittland	134
8.4 Grundvoraussetzungen für eine steuerfreie Ausfuhr	135
8.4.1 Ausfuhr	135
8.4.2 Buch- und Belegnachweis	136
8.5 Einzelheiten zur Ausfuhrbefreiung	137
8.5.1 Beförderung oder Versendung in das Drittland durch Händler	137
8.5.2 Beförderung oder Versendung in das Drittland durch Käufer	137
8.5.3 Beförderungen oder Versendungen in Freihäfen	138

8.6. Ausfahrnachweis und Buchnachweis	139
8.6.1 Allgemeines (§ 8 UStDV, A 6.5. UStAE)	139
8.6.2 Ausfahrnachweis	140
8.6.2.1 „ATLAS-Verfahren“	140
8.6.2.2 Kein elektronisches Ausfahrverfahren	143
8.6.2.3 Besonderheit: Beförderungen in den Freihafen	143
8.6.3 Buchnachweis	144
8.7 Ausrüstungs- und Versorgungsgegenstände eines Beförderungsmittels	145
8.8 Export über den Ladentisch	146
8.9 Vertrauensschutz	147
8.10 Steuerfreie Lohnveredelung an einem Gegenstand der Ausfuhr	148
8.10.1 Behandlung wie bei Ausfuhr	148
8.10.2 Einfuhr oder Erwerb zum Zwecke der Bearbeitung	149
8.10.3 Steuerfreie Werklieferung	151
9. Erwerbsbesteuerung und steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung im Binnenmarkt	153
9.1 Übersicht über die Besteuerung von Warenverkäufen im Binnenmarkt	153
9.1.1 Gewerblicher Warenverkehr	153
9.1.2 Privater Reiseverkehr	153
9.1.3 Versandhandelsregelung	154
9.1.4 Veräußerung neuer Fahrzeuge	154
9.2 Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)	155
9.3 Erwerbsbesteuerung	155
9.3.1 Grundtatbestand des innergemeinschaftlichen Erwerbs, § 1a Abs. 1 UStG	155
9.3.2 Erwerb eines neuen Fahrzeugs durch Nichtunternehmer	160
9.3.3 Verbringen innerhalb des Unternehmens	161
9.3.3.1 Nicht nur vorübergehendes unternehmensinternes Verbringen	161
9.3.3.2 Vorübergehendes Verbringen	162
9.3.4 Steuersatz, Bemessungsgrundlage	165
9.3.5 Ort des Erwerbs	165
9.3.6 Befreiungen	166
9.3.7 Entstehung der Umsatzsteuer, Steuerschuldner	167
9.3.8 Rechnungserteilung durch den Lieferer	167
9.3.9 Vorsteuerabzug	168
9.3.9.1 Unternehmer	168
9.3.9.2 Privater Fahrzeugerwerber und Kleinunternehmer	169
9.4 Die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung	172
9.4.1 Exportumsätze	172
9.4.2 Bestimmung des Lieferorts	172
9.4.2.1 Abnehmer mit ausländischer USt-IdNr.	172
9.4.2.2 Abnehmer ohne ausländische USt-IdNr.	174
9.4.3 Innergemeinschaftliche Lieferung	177
9.4.3.1 Materielle (objektive) Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	177
9.4.3.2 Warenbewegung	177
9.4.3.3 Abnehmer im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG	178
9.4.3.4 Korrespondierende Erwerbsbesteuerung	180
9.4.3.5 Buch- und Belegnachweis	181

9.4.4	Vertrauenschutz	191
9.4.5	Zusammenfassende Meldung	193
9.4.6	Meldepflichten bei EU-Lieferungen neuer Fahrzeuge an Abnehmer ohne USt-IdNr.	195
9.4.7	Rechnungserteilung	196
9.4.8	Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge durch Nichtunternehmer und Kleinunternehmer	196
9.4.9	Innergemeinschaftliches Verbringen	197
9.4.10	Reihengeschäft	199
9.4.11	Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	201
9.4.12	Vorsteuerabzug	202
10.	Besteuerung von Dienstleistungen	203
10.1	Empfänger ist Unternehmer	203
10.1.1	Grundregel	203
10.1.2	Ausnahmen	205
10.2	Empfänger ist nicht Unternehmer	209
10.2.1	Grundregel	209
10.2.2	Ausnahmen	209
11.	Vorsteuervergütungsverfahren an EU-Unternehmer	213
12.	Übergang der Steuerschuld auf den Leistungsempfänger	215
12.1	Allgemeines	215
12.2	Werklieferung oder sonstige Leistung durch ausländische Unternehmer	215
12.3	Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände an den Sicherungsnehmer	217
12.4	Unter das Grunderwerbsteuergesetz fallende Umsätze	218
12.5	Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, von Elektrizität sowie Wärme oder Kälte über Wärme- oder Kältenetze	219
12.6	Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen	219
12.7	Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen und Cermets	221
12.8	Differenzbesteuerung	223
12.9	Entstehung der Steuer	223
12.10	Vorsteuerabzug	224
12.11	Rechnungserteilung	225
II. ABC DER UMSATZSTEUERTHEMEN IM KFZ-HANDEL	227	
1.	Alliierte Beschaffungsstellen	227
1.1	Überblick	227
1.2	Steuerbefreiung nach Art. 67 Abs. 3 NATO-ZAbk	227
1.2.1	Zweck der Steuerbefreiung	227
1.2.2	Begünstigter Personenkreis	227
1.2.3	Begünstigte Umsätze	228

1.2.4 Voraussetzungen für die Steuerbefreiung	228
1.2.4.1 Amtliche Beschaffungsstellen	229
1.2.4.2 Auftragsvergabe durch eine amtliche Beschaffungsstelle	229
1.2.4.3 Preisberechnung, Rechnung	230
1.2.4.4 Nachweis durch Abwicklungsschein, Aufzeichnungen	231
1.2.5 Vereinfachtes Beschaffungsverfahren für Leistungen an berechtigte Personen	232
1.2.5.1 Anwendungsbereich	232
1.2.5.2 Vereinfachungen	233
1.2.6 Vereinfachtes Beschaffungsverfahren für militärisch und dienstlich verwendete Leistungen	235
1.2.7 Besonderheiten bei der Übernahme von Gebrauchtwagen	235
1.3 Steuerbefreiung für NATO-Hauptquartiere	236
1.4 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 UStG	237
1.4.1 Leistungen an andere NATO-Vertragsparteien	237
1.4.2 Leistungen an Gast-NATO-Streitkräfte	238
1.4.3 Leistungen an diplomatische Missionen in anderen EU-Staaten	239
1.4.4 Leistungen an zwischenstaatliche Einrichtungen in anderen EU-Staaten	239
1.4.5 Buch- und Belegnachweis	240
2. Ausfuhrvergütung für karitative, gemeinnützige Körperschaften	240
3. Ausländische diplomatische Missionen	241
4. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft (Altteilesteuer)	242
5. Bergen und Abschleppen von Unfallfahrzeugen	246
6. Einfuhr aus dem Drittland	248
7. Factoring/Forderungsabtretung	250
8. Feinstaubplaketten	252
9. Finanzierungskosten	253
10. Garantiegebühren	256
11. Gewährleistungen	260
11.1 Überblick	260
11.2 Gewährleistungsanspruch gegenüber dem Werkstattunternehmer	260
11.3 Gewährleistungsanspruch gegenüber dem Hersteller	261
11.4 Gewährleistungsanspruch gegenüber einem Dritten	262
12. Geschäftsveräußerung im Ganzen	262
13. Gesellschafterleistungen	267

14. Gesellschaftsleistungen	270
15. Grundstücke	272
15.1 Erwerb eines Grundstücks	272
15.2 Veräußerung eines Grundstücks	279
16. Gutscheine	281
17. Incentive-Reisen	282
18. Inzahlungnahme eines Pkw mit Schuldablösung	283
19. Kommissionsgeschäfte	284
20. Leasing	286
20.1 Kfz-Leasing im Vertrieb	286
20.2 Rücknahme mit und ohne Kaufpreisanpassung	287
20.2.1 Rücknahme mit Kaufpreisanpassung	288
20.2.2 Rücknahme ohne Kaufpreisanpassung	288
20.3 Gutschriftsbetrag des Händlers bei Rückgabe eines „Altfahrzeugs“ und Leasing eines neuen Fahrzeugs	290
20.4 Leasing von Vorführwagen und Mietfahrzeugen	291
20.5 Versicherung durch den Leasinggeber	292
21. Nutzungsentschädigung bei Rückabwicklung	292
22. TÜV-Gebühren	294
23. Überführungskosten	295
24. Umsatzsteuervergütung an internationale Organisationen und zwischenstaatliche Einrichtungen	295
25. Unentgeltliche Wertabgaben	296
25.1 Den Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellte Wertabgaben	296
25.1.1 Unentgeltliche Wertabgaben aus nichtunternehmerischen Gründen	296
25.1.2 Unentgeltliche Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen	299
25.2 Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben	302
26. Vorsteueraufteilung aufgrund vorsteuerschädlicher Ausgangsleistungen	305
27. Zulassungsgebühren	308
28. Zuschüsse an den Fahrzeughändler	308

29. Zuschüsse des Fahrzeughändlers zu den Finanzierungskosten des Kunden	310
29.1 Finanzierung durch Autobanken	311
29.2 Finanzierung durch sonstige Institute	312
30. Zuwendungen an das Personal	313
Anlagen	319

4. Die Umsätze im Kfz-Gewerbe

4.1 Überblick

Bei der Umsatzbesteuerung wird unterschieden zwischen

- den Lieferungen von Gegenständen an inländische Abnehmer,
- den grenzüberschreitenden Lieferungen von Gegenständen an Abnehmer in einem anderen Mitgliedstaat der EU,
- den grenzüberschreitenden Lieferungen von Gegenständen an Abnehmer in einem Drittland,
- den sonstigen Leistungen,
- der Einfuhr von Gegenständen in das Inland und
- dem innergemeinschaftlichen Erwerb im Inland gegen Entgelt.

Eine Lieferung liegt vor, wenn ein Unternehmer seinem Abnehmer die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG). Dies ist in der Regel der Fall, wenn ein körperlicher Gegenstand, z. B. ein Pkw, Ersatzteil etc. veräußert wird.

Zu den Lieferungen gehören auch die Werklieferungen. Eine Werklieferung ist gegeben, wenn ein Unternehmer es übernimmt, einen Gegenstand zu be- oder verarbeiten und dabei nicht nur Neben- oder Hilfsstoffe verwendet (§ 3 Abs. 4 UStG).

■ Beispiel

Reparatur eines verunfallten Pkw mit vom Werkunternehmer selbst beschafften Hauptstoffen.

Einer Lieferung gegen Entgelt sind gemäß § 3 Abs. 1b S. 1 UStG gleichgestellt

- die Entnahme eines Gegenstands für Zwecke außerhalb des Unternehmens,
- die unentgeltliche Zuwendung an das Personal für dessen privaten Bedarf, sofern es sich nicht nur um eine Aufmerksamkeit handelt und
- unentgeltliche Zuwendungen für Zwecke des Unternehmens, sofern es sich nicht um Geschenke von geringem Wert handelt.

Eine Besteuerung findet aber nur statt, wenn der zugewendete Gegenstand oder ein nachträglich eingefügter Bestandteil zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG).

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 UStG). Beispiele: Vermittlungs- und Beförderungsleistungen.

Zu den sonstigen Leistungen gehört auch die Werkleistung. Diese liegt vor, wenn ein Unternehmer es übernimmt, einen Gegenstand zu be- oder verarbeiten, ohne dass er dabei selbst beschaffte Hauptstoffe verwendet. Haupt-

Als Lieferung
gelten ...

... auch Werk-
lieferungen ...

... und unentgeltliche
Wertabgaben

Wann liegt eine
sonstige Leistung
vor?

Vereinfachungsregel

SIEHE AUCH
Seite 296



stoffe sind z. B. Teilstücke eines Fahrzeugs, die eine selbstständige Bedeutung haben, z. B. die Kurbelwelle.

■ Beispiel

Als Werkleistung gilt eine Reparaturleistung, bei der die Werkstatt keine eigenen Hauptstoffe verwendet.

Für die Abgrenzung von Werklieferungen und Werkleistungen bei der Reparatur eines beweglichen körperlichen Gegenstands, z. B. eines Lkw, enthält A 3.8. Abs. 6 UStAE eine für die Praxis wichtige Vereinfachungsregel: Beträgt der Entgeltanteil für das Material mehr als 50 Prozent des Gesamtentgelts, kann in Zweifelsfällen die Reparatur als eine Werklieferung angesehen werden.

Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt sind gleichgestellt

- die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen und
- die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen (Kapitel II 25).

4.2 Lieferungen an inländische Abnehmer

4.2.1 Veräußerung von Neuwagen

Eine Lieferung liegt vor, wenn der Händler dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Fahrzeug verschafft. Dies erfolgt regelmäßig durch Übertragung des Eigentums.

Wird das Fahrzeug bei der Vereinbarung von Ratenzahlungen unter Eigentumsvorbehalt verkauft, liegt bereits mit Übergabe an den Kunden eine Lieferung vor. Denn der Kunde kann bei fristgerechter Zahlung den Händler von der Verfügungsmacht über das Fahrzeug ausschließen.

Leasing

Der Leasingvertrag ist zivilrechtlich in erster Linie Mietvertrag. Der Leasinggeber bleibt Eigentümer des Leasinggegenstands. Daher erfolgt keine Lieferung an den Leasingnehmer.

Wegen der Verlagerung des Sachrisikos und der Kopplung mit Optionsrechten wird der Leasingnehmer jedoch unter bestimmten Voraussetzungen ertragsteuerlich als wirtschaftlicher Eigentümer angesehen. In diesem Fall liegt eine Lieferung an den Leasingnehmer vor. Die Gegenleistung 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 der Leasingnehmer liefert den Gegenstand an den Leasinggeber. Gegenleistung hierfür ist der zu Vertragsbeginn vereinbarte Andienungspreis. Der Leasinggeber führt dann eine Lieferung an den Dritten aus (vgl. hierzu Kapitel II 20).

Die Veräußerung des Neuwagens ist in Deutschland steuerbar, wenn der Lieferort sich im Inland befindet. Regelmäßig wird die Veräußerung des Neuwagens eine sogenannte bewegte Lieferung sein, weil der Händler oder der Abnehmer den Neuwagen befördert oder versendet. Eine Beförderung liegt auch vor, wenn der Kunde den Neuwagen abholt. Lieferort ist in diesen Fällen der Ort, an dem die Beförderung oder Versendung beginnt (Abgangsort, § 3 Abs. 6 S. 1 bis 4 UStG). Abgangsort wird normalerweise der Unternehmenssitz des Händlers in Deutschland sein, sodass der Umsatz steuerbar und mangels Steuerbefreiung zu 19 Prozent steuerpflichtig ist.

Die Umsatzsteuerschuld entsteht bei einem Unternehmer, der der Sollsteuerung unterliegt, mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung ausgeführt wurde. Der Umsatz ist daher in der Voranmeldung für den Monat der Lieferung zu erfassen (Kapitel I 1.5.1).

Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gehören zum Umfang der Lieferung eines Neuwagens auch alle weiteren Leistungen, die der Händler im Zusammenhang mit der Lieferung erbringt.

■ Beispiel

Bei der Veräußerung eines Neuwagens wünscht der Kunde zusätzlich den Einbau eines Autoradios. Außerdem werden Überführungskosten berechnet und der Händler übernimmt es, den Wagen zuzulassen.

Es liegt nur eine einheitlich zu beurteilende Lieferung eines Neuwagens vor. Die Vergütung für die zusätzlichen Leistungen gehört zum steuerpflichtigen Entgelt für die Lieferung. Wurden die Zulassungsgebühren für den Kunden verauslagt, handelt es sich insoweit um einen durchlaufenden Posten, der nicht der Umsatzsteuer unterliegt (Kapitel II 27), wenn der Unternehmer sie in der Buchführung entsprechend behandelt. Die Rechnung könnte vereinfacht wie folgt aussehen:

Leasingnehmer
als wirtschaftlicher
Eigentümer

SIEHE AUCH
Seite 286

SIEHE AUCH
Seite 6

SIEHE AUCH
Seite 308

Grundpreis	25.500 Euro
+ Navigationsgerät	500 Euro
+ Schiebedach	1.000 Euro
+ Autoradio	700 Euro
+ Überführung und Zulassung	300 Euro
Nettogenamtpreis	28.000 Euro
+ 19 % Umsatzsteuer	5.320 Euro
Kaufpreis	33.320 Euro
Verauslagte Zulassungsgebühren	80 Euro
Summe	33.400 Euro

SIEHE AUCH
Seite 253



Finanziert der Händler den Fahrzeugverkauf und berechnet er Kreditzinsen, gehören diese bei entsprechender Gestaltung nicht zum Entgelt für die Fahrzeuglieferung, sondern sind Gegenleistung für eine eigenständige steuerfreie Kreditgewährung gemäß § 4 Nr. 8a UStG (vgl. Kapitel II 9).

SIEHE AUCH
Seite 69



Häufig wird bei der Lieferung eines Neuwagens ein Gebrauchtwagen in Zahlung genommen und der Kunde leistet eine Zuzahlung. Gegenleistung für die Neuwagenlieferung ist die Zuzahlung und der Wert des in Zahlung genommenen Altfahrzeugs (sogenannter Tausch mit Baraufgabe, Kapitel I 5).

4.2.2 Ankauf von Neuwagen

Der Händler kann aus dem Ankauf eines Neuwagens in folgenden Fällen einen Vorsteuerabzug erhalten:

- Erwerb im Inland von einem anderen Unternehmer, z. B. Hersteller oder anderer Händler, wenn die Umsatzsteuer in einer ordnungsgemäßen Rechnung gesondert ausgewiesen wurde.
- Grenzüberschreitender Erwerb innerhalb der EU. Der Veräußerer liefert im anderen Mitgliedstaat steuerfrei (innergemeinschaftliche Lieferung), und der Händler muss einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern. Die anfallende Erwerbsteuer kann er korrespondierend als Vorsteuer abziehen, sodass sich keine Umsatzsteuerbelastung ergibt (vgl. Kapitel I 9.3.9).
- Erwerb aus einem Drittland; der Händler kann die beim Zoll geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er das Fahrzeug in Deutschland eingeführt hat.

SIEHE AUCH
Seite 168



Eine vom Hersteller gezahlte Abwrackprämie ist nach Auffassung der Finanzverwaltung als Preisnachlass des Herstellers zu behandeln, der zu einer Kürzung des Vorsteuerabzugs führt (OFD Frankfurt, Verfügung vom 07.11.2005, Az. S 7200 A - 192 - St I 2.20, UR 2006, 45).

SIEHE AUCH
Anhang 19
Seite 372



■ Beispiel

Kfz-Hersteller H gewährt dem Vertragshändler V eine Abwrackprämie in Höhe von 1.500 Euro, als er beim Verkauf eines Neuwagens den Gebrauchtwagen des Käufers K in Zahlung nimmt und ihn verschrottet.

Die Prämie ist wirtschaftlich ein Preisnachlass für die Lieferung des Neufahrzeugs vom Hersteller an den Händler. Der Händler muss daher die Vorsteuer aus dem Erwerb des Neufahrzeugs um 239,50 Euro (1.500 Euro : 1,19 x 19 Prozent) kürzen.

4.2.3 An- und Verkauf von Gebrauchtwagen

Werden Gebrauchtwagen zur Weiterveräußerung erworben, ist folgendermaßen zu unterscheiden:

Bei Erwerb des Gebrauchtwagens von einem zum Umsatzsteuerausweis berechtigten Unternehmer ist der Händler aufgrund der ihm erteilten Rechnung oder der von ihm erteilten Gutschrift zum Vorsteuerabzug berechtigt. Die Weiterlieferung unterliegt der Umsatzsteuer nach allgemeinen Grundsätzen.

Erwerb vom Unternehmer

■ Beispiel

Im Juni nimmt ein inländischer Kfz-Händler (kein Kleinunternehmer) einen gebrauchten Pkw der Luxusklasse zum Nettopreis von 50.000 Euro von einem Unternehmertypen in Zahlung. Dem Kunden erteilt er im Juni eine Gutschrift über 50.000 Euro zzgl. 19 Prozent Umsatzsteuer (9.500 Euro). Den Gebrauchtwagen veräußert er im Juli für 55.000 Euro zzgl. 19 Prozent Umsatzsteuer (10.450 Euro) weiter.

- In der Umsatzsteuervoranmeldung für Juni ist der Vorsteuerabzug von 9.500 Euro zu berücksichtigen.
- Die Veräußerung des Gebrauchtwagens ist in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli zu erfassen. Bei einer Bemessungsgrundlage von 55.000 Euro schuldet der Händler 10.450 Euro Umsatzsteuer.

Konnte der Händler aus dem Erwerb des Gebrauchtwagens keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, z. B. bei Erwerb von einer Privatperson, ist bei Weiterveräußerung die Differenzbesteuerung anzuwenden. Gegenleistung ist die Differenz aus Verkaufspreis und Einkaufspreis. Aus dieser Marge ist die Umsatzsteuer herauszurechnen (vgl. Kapitel I 6).



SIEHE AUCH
Seite 77

Vorsteuerabzug aus Reparaturkosten

■ Beispiel

Im Juni nimmt der Kfz-Händler einen Pkw von einer Privatperson für 3.000 Euro in Zahlung. Den Pkw veräußert er im Oktober für 3.500 Euro.

In der Umsatzsteuervoranmeldung für Oktober ist eine Bemessungsgrundlage von 420,17 Euro (500 Euro : 1,19) und eine Umsatzsteuerschuld von 79,83 Euro anzumelden. In der Verkaufsrechnung darf keine Umsatzsteuer ausgewiesen werden.

Gebrauchtwagen werden vom Händler regelmäßig für den Verkauf hergerichtet. Nicht selten sind Reparaturen erforderlich. Damit wird keine Leistung gegenüber einem Dritten erbracht, die eine Umsatzsteuerpflicht auslösen könnte. Soweit dafür Ersatzteile oder sonstige Stoffe sowie andere Fremdleistungen bezogen werden, steht dem Händler daraus der Vorsteuerabzug zu.

■ Beispiel

Für die Reparatur eines erworbenen gebrauchten Lkw beschafft ein Händler verschiedene Ersatzteile. Außerdem lässt er von einem anderen Unternehmen Lackierarbeiten durchführen. Diese Leistungen werden im Juni erbracht; entsprechende Rechnungen werden im selben Monat ausgestellt. Im Juli veräußert der Händler den Lkw für 60.000 Euro netto. Dem inländischen Abnehmer erteilt er dementsprechend eine Rechnung, in der er Umsatzsteuer in Höhe von 11.400 Euro ausweist.

Die Vorsteuern für die bezogenen Vorleistungen sind in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juni zu berücksichtigen, die Veräußerung des Lkw ist in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli zu erklären.

SIEHE AUCH
Seite 256



Beim Verkauf von Gebrauchtfahrzeugen bieten die Händler häufig eine sogenannte Händlergarantie auf bestimmte Bauteile des Fahrzeugs an. Dem Kunden wird damit die Möglichkeit eingeräumt, seinen Anspruch auf die versprochenen Garantieleistungen entweder gegenüber dem Händler oder aber einer Versicherungsgesellschaft geltend zu machen (vgl. hierzu Kapitel II 10).

4.2.4 Verkauf unter Eigentumsvorbehalt

Werden Neu- oder Gebrauchtwagen vom Händler unter Eigentumsvorbehalt veräußert, liegt bereits mit der Übergabe des Fahrzeugs an den Käufer eine Lieferung vor. Es ist unerheblich, dass der Eigentumsübergang erst mit vollständiger Zahlung des Kaufpreises erfolgt. Der Umsatz ist daher bereits bei Übergabe vollständig zu versteuern. Werden Teilzahlungszuschläge erhoben,



SIEHE AUCH
Seite 253

ist bei entsprechender Gestaltung nur der Barpreis umsatzsteuerpflichtig. Hinsichtlich der Teilzahlungszuschläge liegt eine steuerfreie Kreditgewährung vor (Kapitel II 9).

Kommt der Käufer seiner Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises nicht nach und macht der Händler von seinem Eigentumsvorbehalt Gebrauch, wird die Lieferung rückgängig gemacht (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 und Abs. 1 S. 1 und 7 UStG).

■ Beispiel

Im Januar verkauft ein Händler einen Pkw zum Barpreis von 23.800 Euro unter Eigentumsvorbehalt. Mit dem Kunden vereinbart er eine sofortige Zahlung von 10.000 Euro sowie die Zahlung des Restkaufpreises in monatlichen Raten. Da der Kunde die vereinbarten Raten nicht leistet, holt er den Pkw im April zurück und erstattet dem Kunden die Zahlung von 10.000 Euro.

Für Januar muss der Händler einen Umsatz von 20.000 Euro und eine Umsatzsteuer von 3.800 Euro anmelden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 UStG). Der Umsatz wird im April rückgängig gemacht. Daher sind die Umsätze des Monats April um 20.000 Euro zu mindern. Dadurch verringert sich die Umsatzsteuerschuld für diesen Monat um 3.800 Euro.

Muss für die zwischenzeitliche Nutzung des Fahrzeugs ein Entgelt entrichtet werden (z. B. die Nichtrückzahlung entrichteter Kaufpreisraten), so liegt eine sonstige Leistung (Duldung) vor, die im Leistungsaustausch bewirkt wird.

Duldungsleistung

■ Beispiel

Fortsetzung des vorherigen Beispiels mit der Maßgabe, dass der Händler dem Kunden im April eine Nutzungsvergütung von insgesamt 4.500 Euro zzgl. 19 Prozent Umsatzsteuer berechnet. Dieser Umsatz ist in der Umsatzsteuervoranmeldung für April zu erklären.

Die Rückabwicklung eines Kaufvertrags verpflichtet den Händler zur Rückgewähr bereits empfangener Zahlungen, im Beispieldfall der Zahlung von 10.000 Euro. Der Händler kann dabei mit seinen Gegenansprüchen aufrechnen (im Beispiel mit der Nutzungsentschädigung von 4.500 Euro zzgl. 855 Euro Umsatzsteuer), sodass im April 4.645 Euro zurückerstattet werden.

Wird ein beschädigtes Fahrzeug zurückgegeben, steht dem Händler ein entsprechender Schadenersatz zu. Beauftragt der Kunde den Händler mit der Beseitigung des Schadens, erbringt der Händler mit der Reparatur gegenüber dem Kunden eine Leistung, das vereinnahmte Entgelt unterliegt der Umsatzsteuer (A 1.3. Abs. 11 UStAE, sogenannter unechter Schadenersatz).

Rückgabe eines beschädigten Fahrzeugs

**Sicherungs-
übereignung
des Fahrzeugs
an die Bank**

Gibt der Kunde hingegen das beschädigte Fahrzeug zurück und zahlt er dem Händler eine Entschädigung, ohne diesen mit der Beseitigung des Schadens zu beauftragen, handelt es sich bei der Zahlung um eine nicht steuerbare Schadenersatzleistung.

Lässt sich der Käufer den Kaufpreis von einer Bank finanzieren, muss er das Fahrzeug regelmäßig der Bank zur Sicherheit übereignen. Der Bank werden deshalb die Fahrzeugpapiere ausgehändigt. Der Kaufpreis wird von der Bank im Auftrag des Kunden an den Händler gezahlt. Der Händler vereinnahmt das Entgelt für die von ihm an den Kunden bewirkte Lieferung. Wird der Kredit notleidend, muss der Kunde das Fahrzeug an die Bank herausgeben, die das Fahrzeug dann aus eigenem Recht verwertet. Für den Händler ergeben sich daraus keine umsatzsteuerlichen Folgen.

4.2.5 Verkauf eines sicherungsübereigneten Pkw aus dem Bestand des Händlers

**Keine Umsatzsteuer
aus Sicherungs-
übereignung**

Hat der Händler den Erwerb von Neu- oder Gebrauchtfahrzeugen fremdfinanziert und diese Fahrzeuge dem Kreditgeber, z. B. der Bank, zur Sicherheit übereignet, kann der Händler aus dem Erwerb der Fahrzeuge die Vorsteuer abziehen. Eine Weiterlieferung an den Kreditgeber ist nicht erfolgt, weil der Kreditgeber nicht die Verfügungsmacht über die Fahrzeuge erlangt hat. Aus der Sicherungsübereignung fällt somit keine Umsatzsteuer an.

Kann der Händler seinen Verpflichtungen gegenüber der Bank nicht nachkommen, kann die Bank die sicherungsübereigneten Fahrzeuge verwerten, d. h. weiter veräußern. Mit der Verwertung durch die Bank erfolgt ein Doppelumsatz (A 1.2. Abs. 1 UStAE):

1. Der Händler liefert an die Bank.
2. Die Bank liefert an den Erwerber.

Erfolgt die Lieferung des Händlers an die Bank außerhalb des Insolvenzverfahrens, wird die Bank, und nicht der Händler, gemäß § 13b Abs. 5 S. 1, Abs. 2 Nr. 2 UStG zum Steuerschuldner. Daher muss in einer Abrechnung ohne Umsatzsteuer abgerechnet werden.

■ Beispiel

Eine Bank B verwertet einen ihr vom Händler H zur Sicherheit übereigneten Pkw durch Veräußerung an den Kunden K. B erzielt einen Verwertungserlös von 100.000 Euro zzgl. 19.000 Euro Umsatzsteuer. Bei der Bank sind Verwertungskosten in Höhe von netto 2.000 Euro angefallen. H hat bei der Bank Schulden in Höhe von 90.000 Euro.

Verwertung eines sicherungsübereigneten Fahrzeugs

1. B hat eine Lieferung an K ausgeführt. Bei einer Bemessungsgrundlage von 100.000 Euro schuldet B 19.000 Euro Umsatzsteuer.
2. Des Weiteren hat H eine Lieferung an B getätigt. Hierüber muss B mit einer Gutschrift wie folgt abrechnen:

Erzielter Verwertungserlös (netto)	100.000 Euro
Abzüglich Verwertungskosten	2.000 Euro
Verbleiben	<hr/> 98.000 Euro
Abzüglich offene Forderung	90.000 Euro
Auszahlungsbetrag	<hr/> 8.000 Euro

Anmerkung in der Gutschrift: „Die Umsatzsteuer aus der Lieferung des Sicherungsgutes an mich schulde ich als Leistungsempfänger (Steuerschuldner-schaft des Leistungsempfängers).“

3. Die Umsatzsteuer aus der Lieferung des Pkw von H an B beträgt 18.620 Euro (98.000 Euro x 19 Prozent). Diese schuldet B als Sicherungsnehmer. B kann die geschuldete Umsatzsteuer aber gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer abziehen, sodass sich bei der Bank aus dem Bezug des Sicherungsguts keine Belastung ergibt.
4. H schuldet aus der Lieferung an B keine Umsatzsteuer. Er muss lediglich die Lieferung in der Umsatzsteuervoranmeldung und Jahreserklärung angeben.

Häufig wird zwischen dem Händler und der Bank vereinbart, dass der Händler (Sicherungsgeber) die zur Sicherheit übereigneten Fahrzeuge im eigenen Namen, aber für Rechnung der Bank (Sicherungsnehmer) zur Rückführung der gewährten Darlehen verwertet (veräußert). In diesem Fall kommt es zu einem Dreifachumsatz (BFH, Urteil vom 06.10.2005, Az. V R 20/04, UR 2006, 119; Urteil vom 30.03.2006, Az. V R 9/03, UR 2006, 395; A 1.2. Abs. 1a UStAE):

Dreifachumsatz

1. Der Händler handelt im eigenen Namen für fremde Rechnung, ist also Kommissionär. Er führt somit eine Lieferung an den Dritten (Erwerber) aus, da er dem Dritten die Verfügungsmacht verschafft. Er schuldet daher aus der Veräußerung Umsatzsteuer und ist verpflichtet, dem Erwerber eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis auszustellen.
2. Die Bank tätigt als Kommittent eine Lieferung an den Händler (§ 3 Abs. 3 UStG). Hierüber muss der Händler eine Gutschrift erteilen. Steuerschuldner ist die Bank. Der Händler ist aus der Gutschrift zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Bank schuldet die Umsatzsteuer

3. Gleichzeitig liefert der Händler an die Bank. Steuerschuldner für diese Lieferung ist die Bank als Sicherungsnehmer (§ 13b UStG). Die anfallende Umsatzsteuer kann die Bank korrespondierend als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG).

■ Beispiel

Ein Händler (H) erhält 2017 von einer Bank (B) ein Darlehen in Höhe von 100.000 Euro und übereignet am 04.02.2017 der B einen Lkw zur Sicherheit. Als H seinen Betrieb einstellt, übereignet er am 10.04.2018 im eigenen Namen und für Rechnung der B den zur Sicherheit übereigneten Lkw an einen anderen Unternehmer (U) zum Kaufpreis von 120.000 Euro zzgl. 22.800 Euro Umsatzsteuer, um das Darlehen zurückzuführen.

- Die Übereignung des Lkw am 04.02.2017 zur Sicherheit stellt keine Lieferung dar, weil B noch keine Verfügungsmacht erlangt hat. H hat somit keinen Umsatz erbracht.
- Händler H handelt bei der Veräußerung des Lkw im eigenen Namen für fremde Rechnung, nämlich für Rechnung der B, ist also Kommissionär. Er führt somit am 10.04.2018 eine Lieferung aus, da er dem Erwerber U die Verfügungsmacht verschafft. Er schuldet daher aus der Veräußerung eine Umsatzsteuer in Höhe von 22.800 Euro und ist daher verpflichtet, dem Erwerber eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis auszustellen.
- B tätigt als Kommittent – ebenfalls am 10.04.2018 – eine Lieferung an den Händler H (§ 3 Abs. 3 UStG, A 3.1. Abs. 3 S. 7 UStAE). Hierüber muss H der B eine Gutschrift in Höhe von 120.000 Euro zzgl. 22.800 Euro Umsatzsteuer erteilen. B führt also 22.800 Euro Umsatzsteuer ab und H hat einen Vorsteuerabzug in derselben Höhe.
- Gleichzeitig (10.04.2018) liefert H (Sicherungsgeber) den Lkw an B (Sicherungsnehmer). Steuerschuldner für diese Lieferung ist B (§ 13b UStG). Die anfallende Umsatzsteuer kann B aber korrespondierend wieder als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG).

Ergebnis:

- H schuldet aus der Lieferung an U Umsatzsteuer in Höhe von 22.800 Euro und hat aus der Gutschrift einen Vorsteuerabzug von 22.800 Euro. Damit ergibt sich keine Umsatzsteuerbelastung.
- B schuldet aus der Lieferung an H Umsatzsteuer in Höhe von 22.800 Euro. Des Weiteren werden nach § 13b UStG 22.800 Euro Umsatzsteuer geschuldet, die aber korrespondierend als Vorsteuer abgezogen werden. Die Umsatzsteuerbelastung beträgt somit 22.800 Euro.
- U hat aus der Lieferung des H einen Vorsteuerabzug von 22.800 Euro.

Per Saldo keine Umsatzsteuerbelastung des Händlers

Wichtig | Ein Dreifachumsatz liegt nicht vor, wenn der Händler berechtigt ist, den Verwertungserlös anstelle zur Rückführung des Kredits anderweitig z. B. für den Erwerb neuer Fahrzeuge zu verwenden. In diesem Fall liegt nur ein Einfachumsatz des Händlers an den Erwerber vor (A 1.2. Abs. 1a S. 3 und 4 UStAE).

4.2.6 Lieferung von Zubehör und Ersatzteilen

Die steuerpflichtige Lieferung von Zubehör und Ersatzteilen wird mit dem Regelsteuersatz von 19 Prozent besteuert. Dies gilt unabhängig davon, ob ein Zusammenhang mit der Lieferung eines Fahrzeugs besteht oder nicht.

Werden dem Käufer eines Fahrzeugs ohne gesonderte Berechnung Zubehörteile überlassen, z. B. Fußmatten, so sind sie ein unselbstständiger Teil der Lieferung dieses Fahrzeugs. Es liegt daher weder eine unentgeltliche Lieferung der Zubehörteile noch eine unentgeltliche Wertabgabe vor. Unerheblich ist, ob die Zugaben zivilrechtlich erlaubt sind oder nicht. Für den Händler bleibt der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb dieser Zubehörteile erhalten.

Die Verwendung von Ersatzteilen für Reparaturen berührt die Berechtigung zum Abzug der dafür aufgewendeten Vorsteuern ebenfalls nicht. Sie sind Bestandteil der einheitlich zu beurteilenden Reparaturleistung.

Überlassung von
Zubehör Teil der
Fahrzeuglieferung

4.3 Werkstattumsätze

4.3.1 Reparaturen/Instandsetzungsarbeiten

Reparaturen sind entweder sonstige Leistungen (Werkleistungen) oder Lieferungen (Werklieferungen). Die Unterscheidung ist bedeutsam für die Bestimmung des Orts der Leistung und für die Steuerbefreiung. Werklieferungen können als Ausfuhrlieferung oder innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein. Bei Werkleistungen kommt nur die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (vgl. Kapitel I 8.10) in Betracht.

SIEHE AUCH
Seite 148

Für die Abgrenzung von Werklieferungen und Werkleistungen bei der Reparatur eines Beförderungsmittels enthält A 3.8. Abs. 6 UStAE eine für die Praxis wichtige Vereinfachungsregel: Beträgt der Entgeltanteil für das Material mehr als 50 Prozent des Gesamtentgelts, kann in Zweifelsfällen die Reparatur als eine Werklieferung angesehen werden.

Materialkosten
mehr als 50 Prozent
des Gesamtentgelts

Regelmäßig werden die Reparaturen in der inländischen Werkstatt durchgeführt. Dort wird dann auch dem Kunden das reparierte Fahrzeug übergeben. Handelt es sich bei der Reparatur um eine Werklieferung, ist der Ort des Umsatzes die Werkstatt (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG, sogenannter Abgangsort). Denn das Werk (= Reparatur) wird durch den Kunden durch Abholung befördert. Der Umsatz ist somit steuerbar. Findet kein Grenzübergang statt, ist er zu 19 Prozent steuerpflichtig. Befördert der Kunde das reparierte Fahrzeug ins Ausland, kann der Umsatz als Ausfuhrlieferung (Kapitel I 8) oder innergemeinschaftliche Lieferung (Kapitel I 9) steuerfrei sein.

SIEHE AUCH
Seite 129
und 153

Werkleistung in Belgien

Werkleistung in Deutschland

SIEHE AUCH
Seite 242



Werden Altteile bei der Reparatur in Zahlung genommen, sind die Altteile Teil der Gegenleistung für die Reparaturleistung. Es handelt sich um einen Tausch oder tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe („Austauschverfahren“; Kapitel II 4).

4.3.2 Unfallschäden

SIEHE AUCH
Seite 61



Wird ein Unfallschaden beseitigt, erbringt die Werkstatt eine Werklieferung oder Werkleistung an den Auftraggeber (vgl. Kapitel I 4.3.1). Besonderheiten ergeben sich, wenn der Auftraggeber einen Anspruch auf Beseitigung des Unfallschadens gegenüber dem Schädiger hat, der üblicherweise von einer Versicherungsgesellschaft erfüllt wird.

Die Reparaturrechnung ist dem Auftraggeber – im Regelfall dem Halter des Fahrzeugs – zu erteilen. Dies gilt auch, wenn die Versicherungsgesellschaft des Schädigers in die Schadenabwicklung eingeschaltet ist und die Rechnung begleicht.

Ist der geschädigte Auftraggeber ein zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer, zahlt die Versicherung nur den Nettobetrag der Reparaturrechnung. Daher muss darauf geachtet werden, dass der Kunde den verbleibenden Rechnungsbetrag – die Umsatzsteuer – zahlt.

Der nicht vorsteuerabzugsberechtigte Kunde kann gegenüber dem Schädiger und dessen Versicherungsgesellschaft eine Erstattung der Umsatzsteuer nur dann und insoweit verlangen, wie sie ihm von der Werkstatt in Rechnung gestellt wird. Dies gilt auch in den Fällen des wirtschaftlichen Totalschadens (BGH, Urteil vom 18.05.2004, Az. VI ZR 267/03, NJW 2004, 1943 und BGH, Urteil vom 20.04.2004, Az. VI ZR 109/03, NJW 2004, 2086).

Maßgebend ist in diesen Fällen, in welchem Umfang der Kunde für die entschädigungspflichtige Ersatzbeschaffung tatsächlich mit Umsatzsteuer belastet worden ist. Wird ein Fahrzeug erworben, das der Differenzbesteuerung unterliegt, kann danach auch nur der im Einzelfall zu schätzende Steuerbetrag berücksichtigt werden; im Fall des Urteils des BGH vom 18.05.2004 ist dieser mit zwei Prozent des Bruttbetrags geschätzt worden.

Wird für die Erstellung eines Kostenvoranschlags für Reparaturarbeiten ein gesonderter Betrag berechnet, liegt eine eigenständige entgeltliche Dienstleistung vor. Ist die Dienstleistung steuerbar, ist sie zu 19 Prozent steuerpflichtig. Wird das Entgelt für den Kostenvoranschlag auf die Reparaturleistung angerechnet, ist die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung des Kostenvoranschlags mit 0 Euro anzusetzen (Änderung der Bemessungsgrundlage), sodass das Entgelt nur auf die Reparaturleistung entfällt.

Reparaturrechnung an Auftraggeber

In welchem Umfang ist der Kunde mit Umsatzsteuer belastet?

4.4 Reparatur autohauseigener Fahrzeuge

In der Praxis stellt sich immer wieder die Frage, ob eine vom Autohaus vorgenommene Reparaturarbeit an einem Fahrzeug, das dem Autohaus gehört, mit Umsatzsteuer abzurechnen ist oder nicht umsatzsteuerbaren Schadenersatz darstellt, wenn z. B. der Kunde das Fahrzeug auf einer Probefahrt beschädigt.

Mit oder ohne Umsatzsteuer?

■ Beispiel 1: Unfall während einer Probefahrt mit Selbstbeteiligung

Ein Kunde vereinbart eine Probefahrt. Vor Fahrtantritt schließt das Autohaus einen Überlassungsvertrag mit dem Kunden. Verursacht der Kunde einen Schaden an dem Fahrzeug, beträgt die Selbstbeteiligung des Kunden maximal 500 Euro. Bei einer Probefahrt kommt es zu einem Unfall. Das Autohaus repariert das Fahrzeug selbst und stellt die Kosten in Höhe von 300 Euro in Rechnung. Fällt beim Autohaus Umsatzsteuer an?

Echter Schadenersatz

Voraussetzung für die Entstehung von Umsatzsteuer ist, dass das Autohaus eine Leistung gegen Entgelt ausführt. Hieran fehlt es, wenn der Kunde das Fahrzeug auf einer Probefahrt beschädigt, weil die Hinnahme eines Schadens keine umsatzsteuerliche Leistung ist. Es handelt sich in diesem Fall um einen echten nicht steuerbaren Schadenersatz. Dies gilt auch dann, wenn der Geschädigte den verursachten Schaden selbst beseitigt, ohne dass ein besonderer Reparaturauftrag des Schädigers vorliegt (A 1.3. Abs. 1 S. 3 UStAE). Die Geldzahlung des Schädigers erfolgt nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses, sondern der Schädiger kommt seiner zivilrechtlichen Schadenersatzpflicht nach.

Gesonderter Reparaturauftrag des Schädigers

Anders sieht die Rechtslage aus, wenn der Schädiger das Autohaus besonders beauftragt, den Schaden selbst zu beseitigen. In diesem Fall wird die Schadenersatzverpflichtung durch einen Werkaufltrag überlagert. Jetzt erbringt das Autohaus eine Reparaturleistung an den Schädiger und die Geldzahlung stellt hierfür die Gegenleistung dar (A 1.3. Abs. 11 UStAE, „unechter Schadenersatz“). Bei dieser besonderen Gestaltung muss daher das Autohaus gegenüber dem Schädiger mit Umsatzsteuer abrechnen.

Eine stillschweigende Auftragserteilung des Schädigers zur Schadensbeseitigung kann das Finanzamt allerdings nicht unterstellen. Nur wenn eindeutig feststellbar ist, dass der Kunde das Autohaus besonders beauftragt hat, den Schaden zu reparieren, kann von einem Leistungsaustausch ausgegangen werden.

Abrechnung ohne Umsatzsteuer

Im Beispielsfall haben die Beteiligten vertraglich vereinbart, dass der Kunde bei einem Unfall für den verursachten Schaden bis zu einem Betrag von 500 Euro aufkommen muss. Kommt der Schädiger dem nach, erfüllt er somit lediglich seine zivilrechtliche Schadenersatzverpflichtung in Geld. Ein besonderer Reparaturauftrag liegt nicht vor. Daher ist ohne Umsatzsteuer abzurechnen. Bei der Abrechnung handelt es sich nicht um eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Eine Rechnung im Sinne des UStG liegt nämlich nur vor, wenn das Autohaus über eine ausgeführte Leistung abrechnet (§ 14 Abs. 1 S. 1 UStG). Hieran fehlt es aber (siehe oben).

■ Beispiel 2: Beschädigung eines Dienstfahrzeugs durch Kinder

Das Autohaus stellt einem angestellten Verkäufer ein Dienstfahrzeug zur Verfügung. Der Pkw wird durch ein Kind eines Nachbarn beschädigt. Das Autohaus repariert den Schaden selbst. Die Haftpflichtversicherung der Eltern des Kindes soll die Kosten in Höhe von 1.500 Euro übernehmen.

Auch hier handelt es sich grundsätzlich um echten Schadenersatz, der ohne Umsatzsteuer abzurechnen ist. Denn das Autohaus erbringt mit der Hinnahme des Schadens keine Leistung. Die Haftpflichtversicherung erfüllt lediglich die zivilrechtliche Schadenersatzverpflichtung der Eltern des Kindes in Geld. Die Abrechnung, die keine Rechnung im Sinne des UStG darstellt, muss daher ohne Umsatzsteuer erfolgen.

Anders sieht wiederum die Rechtslage aus, wenn das Autohaus einen besonderen Reparaturauftrag durch die Eltern erhält. In diesem Fall erbringt das Autohaus eine Leistung gegen Entgelt, die in einer Rechnung an die Eltern mit Umsatzsteuer abzurechnen ist. Auch hier gilt: Ein besonderer Reparaturauftrag kann nicht einfach unterstellt werden.

Ohne Umsatzsteuer

Mit Umsatzsteuer

4.5 Nachträgliche Preisminderung

Nachträgliche Preisminderungen liegen z. B. vor bei

- Skonto bei fristgerechter Zahlung,
- Rabatte z. B. für sogenannte Großkunden,
- Minderung wegen fehlerhafter Lieferung oder nicht einwandfrei durchgeführter Reparaturen.

Skonto, Rabatt und Preisminderung

Preisminderungen mindern die Umsatzsteuerschuld des Händlers und zugleich die vom Kunden abziehbare Vorsteuer. Hat der Unternehmer seine Leistung erbracht und das Entgelt vereinnahmt, mindert sich die Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 S. 1 UStG noch nicht bei Vereinbarung einer Rückgewähr, sondern erst und insoweit, wie das Entgelt zurückgezahlt wird (BFH, Urteil vom 18.09.2008, Az. V R 56/06, DStRE 2009, 161, A 17.1. Abs. 2 S. 3 und 4 UStAE).

■ Beispiel 1

Ein Kunde kürzt die ihm am 30.05. erteilte Rechnung über 5.000 Euro zzgl. 19 Prozent Umsatzsteuer (950 Euro) für einen im Mai ausgeführten Umsatz am 01.06. um 2 Prozent Skonto.

Kunde kürzt die Rechnung um das Skonto

- In der Umsatzsteuervoranmeldung für Mai ist ein Umsatz von 5.000 Euro und eine Umsatzsteuer in Höhe von 950 Euro zu erfassen.
- Die Umsatzsteuerschuld für Juni mindert sich um 19 Euro (19 Prozent von 100 Euro).

Voranmeldungszeitraum der Rückgabe

Ursprünglicher Steuersatz

SIEHE AUCH
Seite 292



Rückgewähr der Anzahlung

■ Beispiel 2

Ein Autohaus hat im Januar ein Fahrzeug für 20.000 Euro zzgl. 3.800 Euro Umsatzsteuer geliefert und versteuert. Wegen eines nicht völlig zu beseitigenden Mangels gewährt es dem Kunden im November einen Preisnachlass von 595 Euro, der im Dezember ausgezahlt wird. Die Umsatzsteuerschuld für Dezember ist um 95 Euro (595 Euro : 1,19 x 19 Prozent) zu kürzen.

4.6 Rückgängigmachung einer Lieferung

Wird eine Lieferung rückgängig gemacht, ist die Umsatzversteuerung grundsätzlich in dem Voranmeldungszeitraum rückgängig zu machen, in dem das Fahrzeug zurückgegeben wird (§ 17 Abs. 2 Nr. 3, Abs. 1 S. 1 und 7 UStG). Wurde das Entgelt oder ein Teilentgelt vereinnahmt, kommt es auch hier nur dann und insoweit zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage, wie das gezahlte Entgelt zurückgezahlt wird (BFH, Urteil vom 02.09.2010, Az. V R 34/09, DStR 2010, 2632; A 17.1. Abs. 8 S. 5 UStAE).

Wichtig | Die Umsatzsteuerminderung hat immer zu dem Steuersatz zu erfolgen, dem die ursprüngliche Lieferung unterlag. Dies ist vor allem bei einer Änderung des Steuersatzes zu beachten.

■ Beispiel

Fahrzeughändler F hat am 10.12.2006 ein Fahrzeug für 20.000 Euro zzgl. 16 Prozent Umsatzsteuer (3.200 Euro) geliefert. Er nimmt das Fahrzeug am 31.01.2007 zurück und überweist den Kaufpreis am 01.02.2007 auf das Konto des Kunden. Für den Voranmeldungszeitraum 2/2007 mindert sich die Umsatzsteuer um 3.200 Euro.

Muss für die zwischenzeitliche Nutzung des Fahrzeugs ein Entgelt entrichtet werden, liegt eine sonstige Leistung (Duldung) vor, die im Leistungsaustausch bewirkt wird (vgl. Kapitel II 21).

4.7 Nichtausführung von Leistungen bei vereinbahrter Anzahlung

Wird für eine vereinbarte Leistung eine An- oder Vorauszahlung geleistet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt, sind gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG Umsatzsteuer und Vorsteuer in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG zu berichtigen. Zu einer Berichtigung kommt es jedoch erst mit Rückgewähr der Anzahlung (BFH, Urteil vom 02.09.2010, Az. V R 34/09, DStR 2010, 2632; A 17.1. Abs. 7 S. 3 UStAE).

Aus der Entscheidung des EuGH (Urteil vom 13.03.2014, Rs. C-107/13 – FIRIN OOD, DStR 2014, 650) ergibt sich jedoch, dass dies nur für die Berichtigung der Umsatzsteuer gilt. Der Vorsteuerabzug ist auch dann zu berichtigen, wenn die Anzahlung nicht zurückgezahlt wird.

Der V. und der XI. Senat des BFH haben nun mit zwei zeitgleichen Beschlüssen vom 21.09.2016 dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Berichtigung der Umsatzsteuer und der Vorsteuer von einer Rückzahlung der Anzahlung abhängig ist. Falls eine Berichtigungspflicht ohne Rückzahlung der Anzahlung besteht, stellt sich die Frage, ob der Anzahlende einen Erstattungsanspruch gegenüber dem Finanzamt des Anzahlungsempfängers hat, wenn der Anzahlungsempfänger zahlungsunfähig ist und ob dieser Erstattungsanspruch im Festsetzungsverfahren oder Billigkeitsverfahren erfolgen muss (BFH, Beschlüsse vom 21.09.2016, Az. V R 29/15, DStR 2017, 27 und Az. XI R 44/14, DStR 2017, 33).

Deutsche Unternehmer können sich zurzeit auf die günstigere Verwaltungsregelung in A 17.1. Abs. 7 S. 3 UStAE berufen, weil die Finanzverwaltung das EuGH-Urteil vom 13.03.2014 nicht veröffentlicht hat.

Berichtigung
von Rückzahlung
der Anzahlung
abhängig?