

**Grobshäuser/Endlich/Radeisen/Barzen/Hellmer/
Hammes/Böhm**

Die mündliche Steuerberaterprüfung 2018/2019

11. Auflage

Ausgewählte Prüfungsthemen in Fragen und Antworten

Prüfungstaktik/Kurzvortrag

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

UmwSt/Internationales Steuerrecht

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht/Europarecht



Antwort: Ja, eine steuerfreie Lieferung nach § 4 Nr. 28 UStG kann auch dann gegeben sein, wenn der liefernde Unternehmer einen Gegenstand verkauft, bei dem er zum Zeitpunkt des Kaufs des Gegenstands nach § 15 Abs. 1a UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war. So kann z.B. eine Motoryacht, die dem Unternehmen zugeordnet war, aber beim Leistungsbezug wegen § 15 Abs. 1a UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, im Rahmen eines Hilfsgeschäfts nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei verkauft werden.

Tipp! Der Vorsteuerauschluss nach § 15 Abs. 1a UStG ergibt sich hier in Abhängigkeit von § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG.

Frage: Kann sich die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in dem von Ihnen genannten Fall auch ergeben, wenn der Gegenstand nicht verkauft, sondern für unternehmensfremde Zwecke (z.B. Schenkung an ein Familienmitglied) aus dem Unternehmen entnommen wird?

Antwort: Nein, wird der Gegenstand aus dem Unternehmen entnommen, muss zuerst geprüft werden, ob die Entnahme überhaupt steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist. Die Entnahme ist nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG dann als Lieferung gegen Entgelt anzusehen, wenn der Gegenstand ganz oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte (Ausschluss des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). Da der Unternehmer beim Kauf der Motorjacht gerade wegen § 15 Abs. 1a UStG nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt gewesen war, ist die Entnahme der Motoryacht nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Eine Steuerbefreiung ist demnach gar nicht mehr zu prüfen.

Problembereich 7: Steuer und Steuerentstehung

Frage: Unter welchen Voraussetzungen kann ein Taxifahrer bei seinen Fahrten den ermäßigten Steuersatz anwenden?

Antwort: Eine steuerbare und steuerpflichtige Fahrt mit dem Taxi unterliegt dem ermäßigten Steuersatz, wenn eine der Voraussetzungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG erfüllt ist. Danach ist die Leistung begünstigt, wenn die Fahrt entweder im vollen Umfang in einer Gemeinde stattfindet oder wenn die Beförderungsstrecke nicht länger als 50 Kilometer ist. Liegt keine der beiden Möglichkeiten vor, muss die Beförderung mit dem Regelsteuersatz von 19 % besteuert werden.

Frage: Wie beurteilen Sie die Fahrt eines Taxifahrers, der einen Fahrgast im Inland aufnimmt, im Inland 30 Kilometer fährt und mit dem Fahrgast dann noch weitere 30 Kilometer in einem anderen Land zurücklegt?

Antwort: Nur der im Inland zurückgelegte Streckenanteil ist nach § 3b Abs. 1 UStG im Inland steuerbar. Da eine Steuerbefreiung nicht gegeben ist, liegt auch insoweit ein steuerpflichtiger Umsatz vor. Auf den im Inland zurückgelegten Streckenteil ist der ermäßigte Steuersatz anzuwenden. Zwar ist die Beförderungsstrecke insgesamt länger als 50 Kilometer, der inländische Streckenanteil beträgt aber nicht mehr als 50 Kilometer – maßgeblich ist hier nur der inländische Streckenanteil.

Tipp! Dies ergibt sich aus Abschn. 12.14 Abs. 2 UStAE. Wahrscheinlich ist einem Prüfling in einer mündlichen Prüfung diese Regelung nicht unbedingt geläufig. Sie müssen sich dann an das Problem herantasten; eine systematische Ableitung des Problems kann hier helfen. Es ist der Prüfungskommission wichtig, dass ersichtlich ist, dass – und wie – Sie sich an ein Problem heranarbeiten und ob Sie die Problemstellung erkennen.

Frage: Bitte geben Sie in folgendem Fall an, wann bei dem leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer entsteht. Es handelt sich um einen regelbesteuerten Unternehmer, der monatliche Voranmeldungen abgibt. Der Unternehmer hat den Auftrag übernommen, einen Rohbau zu errichten. Im Mai ist das erste Obergeschoss fertig und entsprechend stellt er eine Abschlagsrechnung über 100.000 € zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer aus. Im Juni gehen bei dem Bauunternehmer 59.500 € ein.

Antwort: Bei der Regelbesteuerung entsteht die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Die Leistung (Rohbau) wurde weder im Mai noch im Juni ausgeführt. Auch eine Teilleistung liegt im Mai oder Juni noch nicht vor. Da der Unternehmer aber vor Ausführung der Leistung schon eine Zahlung erhält, entsteht insoweit die Umsatzsteuer mit dem Zahlungszufluss (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Da der Unternehmer im Juni 59.500 € erhält, muss er aus diesem Betrag 19 % Umsatzsteuer herausrechnen. Damit entstehen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni 9.500 € Umsatzsteuer.

Tipp! In einer mündlichen Prüfung sollten Sie sich die Eckdaten von Fällen (Zahlen, Daten) kurz mit notieren. Dazu liegt während der mündlichen Prüfung in der Regel Papier bereit.

Frage: Der leistende Unternehmer hat aber in seiner Anzahlungsrechnung schon 19.000 € ausgewiesen. Warum stellt dieses keinen unrichtigen Steuerausweis dar?

Antwort: Die Anforderung einer Anzahlung kann grundsätzlich keinen zu hohen (unrichtigen) Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG darstellen, da die ausgewiesene Umsatzsteuer gerade dem Steuerbetrag entspricht, der für die Anzahlung entstehen soll. Darüber hinaus kann der Rechnungsempfänger die Umsatzsteuer erst dann abziehen, wenn er die Rechnung vorliegen hat und soweit er – bei einer Anzahlung – die Zahlung geleistet hat. Damit befinden sich Steuerentstehung und Vorsteuerabzug wieder im Gleichgewicht.

Frage: Stellen Sie bitte an dem dargestellten Sachverhalt dar, unter welchen Voraussetzungen eine Teilleistung vorliegen kann.

Antwort: Eine Teilleistung liegt dann vor, wenn eine Gesamtleistung nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise überhaupt teilbar ist und wenn zwischen den Vertragsparteien auch die Ausführung in Teilleistungen vereinbart worden war. Da der Bauunternehmer in dem Fall den Rohbau schuldet, muss geprüft werden, in welcher Form hier Teilleistungen vorliegen können. Einzelne Etagen bei der Errichtung eines Rohbaus stellen aber keine abgrenzbaren Teilleistungen dar, sodass selbst bei einer entsprechenden Vereinbarung keine Teilleistung vorliegen kann. Wenn der Unternehmer aber nicht nur den Rohbau, sondern die Erstellung des gesamten Gebäudes schulden würde, könnte in der Errichtung des Rohbaus eine Teilleistung gesehen werden. Diese Leistung ist wirtschaftlich abgrenzbar. Entscheidend wäre dann, ob die Vertragsparteien auch Teilleistungen vereinbart hätten. Es müsste dann auch entsprechend verfahren werden, d.h. der Leistungsempfänger müsste den Teil der Leistung entsprechend der Vereinbarung abnehmen.

Tipp! Trennen Sie die beiden Voraussetzungen! Die Frage der wirtschaftlichen Teilbarkeit ist nach objektiven Kriterien zu prüfen. Ob auch Teilleistungen vereinbart worden sind, ist dagegen immer individuell aus dem Vertrag oder den Vereinbarungen und der tatsächlichen Durchführung zu entnehmen.

Frage: Kommen wir zu einem anderen Fall. Der Generalunternehmer B hat den Auftrag übernommen, an einem Gebäude in Singen die Fassade zu dämmen und neu zu streichen. Dazu beauftragt er den Gerüstbauer G aus Schaffhausen (CH) mit dem Aufbau eines Gerüsts und den Malermeister M aus Stuttgart (DE) mit den Dämm- und Malerarbeiten. Bitte beurteilen Sie diese an B ausgeführten Umsätze.

Tipp! Wegen der wirtschaftlichen Bedeutung des Reverse-Charge-Verfahrens und der in den letzten Jahren kontinuierlich ausgebauten Anwendungsfälle muss in einer mündlichen Prüfung immer mit solchen Fällen der Übertragung der Steuerschuldnerschaft gerechnet werden.

Gerade in Bezug auf die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei Bauleistungen ergaben sich 2013 bis 2015 mehrere Änderungen. Nachdem der BFH (Urteil vom 22.08.2013, V R 37/10, BStBl II 2014, 128) entschieden hatte, dass der Leistungsempfänger nur dann zum Steuerschuldner für eine an ihn ausgeführte Bauleistung wird, wenn er diese Leistung selbst wieder unmittelbar für eine Bauleistung verwendet, hatte sich die Finanzverwaltung vorübergehend diesem anschließen müssen. Der Gesetzgeber hat dies dann aber wieder zum 01.10.2014 – entsprechend der früher von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung – verändert; die Voraussetzungen für die Übertragung der Steuerschuldnerschaft bei Bauleistungen lässt sich gut aus Abschn. 13b.2 und Abschn. 13b.3 UStAE ablesen. Insbesondere ist für die Altfälle die Entwicklung eines Vertrauensschutzes für an Bauträger ausgeführte Bauleistungen zu beachten (§ 27 Abs. 19 UStG); nachdem diese Regelung als zumindest verfassungsrechtlich bedenklich angesehen wurde, hat der BFH (Urteil vom 23.02.2017, V R 16, 24/16, BStBl II 2017, 760) zumindest in den Fällen, in denen dem bauleistenden Unternehmer ein abtretbarer Anspruch zusteht, die gesetzliche Regelung als mit der Verfassung vereinbar angesehen; vgl. auch BMF, Schreiben vom 26.07.2017, BStBl I 2017, 1001.

Darüber hinaus hatte der BFH (Urteil vom 28.08.2014, V R 7/14, BStBl II 2015, 682) entschieden, dass Betriebsvorrichtungen nicht als „Bauwerke“ i.S.d. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG anzusehen sind. Nach einem Nichtanwendungserlass der Finanzverwaltung zu diesem Urteil, hat der Gesetzgeber zum November 2015 durch eine Ergänzung in § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG klargestellt, dass als Grundstücke insbesondere auch Sachen, Ausstattungsgegenstände und Maschinen, die auf Dauer in einem Gebäude oder Bauwerk installiert sind gelten und die nicht bewegt werden können, ohne das Gebäude oder Bauwerk zu zerstören oder zu verändern.

Antwort: Der Gerüstbauer G ist Unternehmer, der im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung ausführt – es handelt sich um eine Leistung i.Z.m. einem Grundstück nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG. Da es sich um einen ausländischen Unternehmer nach § 13b Abs. 7 UStG handelt, wird der Leistungsempfänger B nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung. B muss die Umsatzsteuer auf den an den G bezahlten Betrag hinaufrechnen und bei seinem Finanzamt anmelden. Da er zum Vorsteuerabzug berechtigt sein dürfte, kann er diesen Betrag im selben Voranmeldungszeitraum als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG abziehen.

Malermeister M ist ebenfalls Unternehmer, der im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG ausführt (es ist davon auszugehen, dass das Dämmmaterial insoweit qualitativ für die Leistung prägend ist). Da hier eine Bauleistung vorliegt, handelt es sich um eine ebenfalls unter § 13b UStG fallende Leistung, hier § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG. Da der Leistungsempfänger ein bauleistender Unternehmer nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG ist (er führt selbst als Generalunternehmer „Bauleistungen“ an Dritte aus und wird auch über eine entsprechende Bescheinigung – USt 1 TG – verfügen), wird B zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte

Leistung. B muss auf den Zahlbetrag die Umsatzsteuer hinaufrechnen, gegenüber seinem Finanzamt anmelden und hat wiederum den Vorsteuerabzug.

Tipp! Beachten Sie den Unterschied zwischen einem Bauträger (liefert Grundstücke, die er regelmäßig auf eigenen Grundstücken errichtet) und einem Generalunternehmer (errichtet regelmäßig Gebäude auf Grundstücken, die dem Leistungsempfänger gehören – er erbringt Werklieferungen). Die Leistungen eines Bauträgers sind keine „Bauleistungen“, sodass der Bauträger als Leistungsempfänger für Bauleistungen die Umsatzsteuer nur schuldet, wenn er neben seinen Bauträgerumsätzen wenigstens noch 10 % seiner weltweit ausgeführten Umsätze im Bereich von Bauleistungen ausführt.

Frage: Würde sich an Ihrer Lösung etwas ändern, wenn es sich bei dem Gerüstbauer um einen Unternehmer aus Deutschland handeln würde?

Antwort: Ja, die Lösung wäre anders. Es würde sich bei der Leistung des G weiterhin um einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz handeln. Allerdings würde B nicht mehr zum Steuerschuldner nach § 13b UStG werden, da zwar B weiterhin bauleistender Unternehmer nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG ist, die Leistung des Gerüstbauers aber keine Bauleistung i.S.d. Vorschrift ist (vgl. Abschn. 13b.2 Abs. 6 Nr. 9 UStAE). Damit würde G Steuerschuldner für die von ihm ausgeführte Leistung sein. Soweit eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 UStG vorliegt, könnte B den Vorsteuerabzug aus dieser Rechnung geltend machen.

Frage: Kennen Sie noch weitere Regelungen, bei denen die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger in Abhängigkeit der Ausgangsumsätze des Leistungsempfängers übergeht?

Antwort: Ja, die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger ist durch § 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG bei der Reinigung von Gebäuden und Gebäudeteilen mit in das Reverse-Charge-Verfahren aufgenommen worden. Allerdings erfolgt die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nur dann, wenn er selbst Unternehmer ist, der solche Leistungen am Markt ausführt. Die Steuerschuldnerschaft geht dabei dann auf den Leistungsempfänger über, wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 10 % seiner weltweit ausgeführten Leistungen im Bereich von Gebäudereinigungsleistungen ausgeführt hat. Dazu muss der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer nachweisen, dass er ein solcher Unternehmer ist. Dies erfolgt durch ein Formular (USt 1 TG), mit dem die Finanzverwaltung dem Leistungsempfänger die Gebäudereinigeigenschaft bestätigt.

Frage: Regelt § 13b UStG nur die Frage der Steuerschuldnerschaft oder noch weitere Rechtsfragen?

Antwort: § 13b UStG ist nicht nur die Rechtsvorschrift zur Ermittlung des Steuerschuldners, sondern regelt in diesen Fällen auch den Zeitpunkt der Steuerentstehung. Dabei muss unterschieden werden, nach welcher Rechtsvorschrift die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger übergeht. Wird in Deutschland eine sonstige Leistung von einem in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG an einen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt, entsteht die Umsatzsteuer beim Leistungsempfänger immer nach § 13b Abs. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Wann die Rechnung ausgestellt wurde, ist in diesem Fall nicht von Bedeutung. In allen anderen Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens – die dann alle in § 13b Abs. 2 UStG aufgeführt sind – entsteht die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 UStG mit Ausstellung der Rechnung, spätestens aber mit Ablauf des der Leistung folgenden Monats.

Frage: Wenn § 13b Abs. 2 UStG den Zeitpunkt der Steuerentstehung und die meisten Vorgänge, die unter das Steuerschuldnerverfahren fallen, regelt, § 13b Abs. 5 UStG aber den Steuerschuldner bestimmt, kann dann die Steuerentstehung in den in § 13b Abs. 2 UStG genannten Fällen auch mit Ausstellung der Rechnung entstehen, wenn der Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner für die ihm gegenüber ausgeführte Leistung nach Abs. 5 der Regelung wird?

Antwort: Nein, obwohl es sich nicht eindeutig aus dem Wortlaut des Gesetzes ergibt, besteht hier ein systematischer Zusammenhang zwischen der Steuerschuldnerschaft und dem Zeitpunkt der Steuerentstehung. Nur in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner nach § 13b UStG wird, kann die Steuer auch nach den Vorgaben der Vorschrift entstehen.

Tipp! Hier handelt es sich um einen nicht sehr gelungenen Gesetzesaufbau, in einer mündlichen Prüfung ist es sicher ausreichend, wenn zumindest das systematische Problem beschrieben wird, trauen Sie sich in solchen Grenzfällen auch einmal eine eigene Meinung zu!

Frage: Welche Rechtsfolge ergibt sich bei einer ausgeführten Bauleistung an einen Unternehmer, der selbst bauleistender Unternehmer im Sinne der gesetzlichen Regelung ist, wenn die Leistung von einem Kleinunternehmer ausgeführt wird?

Antwort: In diesem Fall würde der Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner nach § 13b UStG werden. Ist der leistende Unternehmer ein Kleinunternehmer, ist nach § 13b Abs. 5 Satz 8 UStG der Leistungsempfänger grundsätzlich nicht der Steuerschuldner.

Tipp! Achten Sie aber bitte darauf, dass die Kleinunternehmereigenschaft nach § 19 Abs. 1 UStG einen im Inland ansässigen Unternehmer voraussetzt. Damit kann diese Ausnahmeregelung nie Anwendung finden, wenn es sich um eine steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung eines ausländischen Unternehmers handelt.

Frage: Zum Abschluss wollen Sie bitte noch den folgenden Sachverhalt umsatzsteuerlich würdigen: Steuerberater S fährt mit der Eisenbahn von Berlin zu einem Mandanten in Dresden. In dem Zug, der in Berlin gestartet war, isst er in dem tschechischen Speisewagen zu Abend. In Dresden übernachtet S in dem Bahnhofshotel für pauschal 100 € inklusive Frühstück.

Antwort: Hier ergeben sich zwei unterschiedliche Sachverhalte: S bekommt in dem Zug eine sonstige Leistung von einem anderen Unternehmer. Der Ort der Restaurationsleistung bestimmt sich nach § 3e Abs. 1 UStG und ist dort, wo der Zug gestartet ist. Die Leistung ist damit in Berlin ausgeführt und in Deutschland steuerbar und auch nicht steuerfrei. Da der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer nach § 13b Abs. 7 UStG ist, würde eigentlich S zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG werden. Allerdings ist in § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG eine Ausnahme von der Umkehr der Steuerschuldnerschaft geregelt, sodass der S nicht zum Steuerschuldner wird. Die Umsatzsteuer für die Restaurationsleistung schuldet der tschechische Betreiber.

Bei der Übernachtungsleistung entsteht gegenüber dem S aufgrund einer steuerbaren und steuerpflichtigen Leistung Umsatzsteuer, eine Steuerbefreiung als Grundstücksvermietung kommt nicht infrage, da es sich um eine kurzfristige Vermietung zu Beherbergungszwecken handelt. Die Übernachtungsleistung ist aber nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG dem ermäßigten Steuersatz zu unterwerfen. Nach der gesetzlichen Regelung gilt dies aber nur für die Übernachtung und nicht für die Frühstücksleistung (Aufteilungsgebot). Damit muss – auch bei einem Pauschalpreis – ein angemessener Anteil für das Frühstück heraus gerechnet werden, der dann dem Regelsteuersatz unterliegt. Allerdings ist derzeit aufgrund eines Urteils des EuGH (Urteil vom 18.01.2018, C-463/16 – Stadion Amsterdam,

UR 2018, 200) unklar, ob dieses Aufteilungsgebot mit unionsrechtlichen Vorgaben vereinbar ist. Der EuGH hatte entschieden, dass für Leistungen, die aus einem Haupt- und einem Nebenbestandteil bestehen, nur ein einheitlicher Steuersatz zur Anwendung kommen kann.

Tipp! Bleiben Sie hier aktuell – bis zur Ihrer mündlichen Prüfung wird es hier sicher weitere Rechtserkenntnisse geben. Die Bundesregierung sieht allerdings nach einer Antwort auf eine kleine Anfrage im Bundestag derzeit keinen aktuellen Handlungsbedarf.

Frage: Erlauben Sie mir bitte noch eine kurze Ergänzungsfrage: Welche Rechtsfolge würde sich für den Hotelier ergeben, wenn S am Abend auch noch kostenfrei die hauseigene Sauna besucht hätte?

Antwort: Hier liegt ein Problem der Bestimmung des zutreffenden Steuersatzes vor. Saunabäder unterliegen seit dem 01.07.2015 (BMF, Schreiben vom 28.10.2014, BStBl I 2014, 1439) nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz. Die Finanzverwaltung möchte deshalb bei Pauschalpreisen im Hotelgewerbe eine Aufteilung vornehmen (BMF, Schreiben vom 21.10.2015, BStBl I 2015, 835). Die Aufteilung kann im Wege einer sachgerechten Schätzung erfolgen. Als Schätzungsmaßstab wird der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags vorgeschlagen. Allerdings ergeben sich für den Hotelier hier erhebliche Probleme: Zum einen ist sicher immer strittig, wie sich dieser kalkulatorische Kostenanteil ergibt. Außerdem muss überlegt werden, ob alleine die Möglichkeit, in die Sauna gehen zu können schon eine solche Besteuerungsfolge auslöst oder erst das Aufsuchen der Sauna als solches. Dies würde dann auch noch eine separate Erfassung der „Saunagänger“ in dem Hotel notwendig machen.

Tipp! Beachten Sie in diesem Zusammenhang auch das Urteil des BFH (vom 01.03.2016, XI R 11/14, BStBl II 2016, 753). Der BFH hat hier entschieden, dass die Einräumung von Parkmöglichkeiten an Hotelgäste nicht zu der ermäßigt besteuerten Übernachtungsleistung gehört; sie ist mit dem Regelsteuersatz von 19 % zu versteuern. Das gilt auch dann, wenn für die Einräumung der Parkmöglichkeit kein gesondertes Entgelt berechnet wird. Aufgrund des Urteils des EuGH im Verfahren „Stadion Amsterdam“ ist aber auch diese Sichtweise nicht mehr unumstritten.

Problembereich 8: Vorsteuer und Vorsteuerberichtigung

Frage: § 15 Abs. 1 UStG enthält mehrere Anspruchsgrundlagen für den Vorsteuerabzug. Braucht der Unternehmer in jedem Fall eine ordnungsgemäße Rechnung, um den Vorsteuerabzug vornehmen zu können?

Antwort: Nein, die ordnungsgemäße Rechnung ist nur dann Voraussetzung, wenn der Unternehmer eine Leistung erhält, für die der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer schuldet (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Insbesondere in den Fällen, in denen sich eine Vorsteuerabzugsberechtigung nach einem innergemeinschaftlichen Erwerb oder bei der Steuerschuld des Leistungsempfängers nach § 13b UStG ergibt, braucht der Leistungsempfänger überhaupt keine Rechnung zu haben, deshalb kann sich bei einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung kein Ausschluss des Vorsteuerabzugs ergeben.

Frage: Ist in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG auch immer eine ordnungsgemäße Rechnung notwendig oder ist ein Vorsteuerabzug auch ohne vollständig zutreffende Rechnung denkbar?

Antwort: Nach den nationalen Regelung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG muss eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 und § 14a UStG vorliegen. Dies könnte natürlich unter den Voraussetzungen des § 33 UStDV auch eine Kleinbetragsrechnung (seit dem 01.01.2017 bis zu einem Grenzbetrag von 250 €) sein. Grundsätzlich ist aber strittig, ob nach den unionsrechtlichen Vorgaben überhaupt die Notwendigkeit einer ordnungsgemäßen Rechnung besteht. Der EuGH sieht wohl in den Rechnungsvorgaben nur formale Voraussetzungen, die den Vorsteuerabzug dann nicht ausschließen sollen, wenn die materiell-rechtlichen Voraussetzungen eindeutig vorliegen. Allerdings ergeben sich aus der bisherigen Rechtsprechung des EuGH keine belastbaren Aussagen, unter welchen Voraussetzungen bei einer formal nicht ordnungsgemäßen Rechnung der Unternehmer trotzdem den Vorsteuerabzug vornehmen kann. Insbesondere in einem Verfahren, in dem es um die Frage der ordnungsgemäßen Rechnungsanschrift ging, hatte der BFH den EuGH auch gefragt, unter welchen Voraussetzungen auch bei formal nicht ordnungsgemäßen Rechnungen der Vorsteuerabzug gegeben sein könnte. Da der EuGH (Urteil vom 15.11.2017, C-374/16 – Rochus Geissel sowie C-375/16 – Igor Butin, BFH/NV 2018, 374) die in den Verfahren fraglichen Rechnungsadressen aber als ordnungsgemäße Rechnungsangaben angesehen hatte, brauchte er die weiteren Fragen nicht zu beantworten. Damit bleibt es weiterhin – zumindest für die Praxis – fraglich, wie die Rechtsprechung des EuGH zu verstehen ist. In jedem Fall muss – so hat es auch der EuGH bestätigt – eine Rechnung als solches vorliegen.

Tipp! Für die mündliche Steuerberaterprüfung 2018/2019 sollten Sie die Entwicklung dieser Vorabentscheidungsersuchen unbedingt verfolgen.

Frage: Welche Formen von Rechnungen kennen Sie?

Antwort: Zuerst muss unterschieden werden, wer die Rechnung ausstellt. Normalerweise stellt der leistende Unternehmer das Abrechnungspapier aus. Es kann aber auch sein, dass der Leistungsempfänger die Rechnung ausstellt. In diesem Fall wird von einer „Gutschrift“ gesprochen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Diese Unterscheidung ist wichtig, da der Begriff der „Gutschrift“ auf einer ordnungsgemäßen Rechnung mit angegeben sein muss, wenn der Leistungsempfänger das Abrechnungspapier ausstellt, § 14 Abs. 4 Nr. 10 UStG. Bei den Rechnungen kann aber auch noch in die Kleinbetragsrechnung und die „normale“ Rechnung unterschieden werden. Eine Kleinbetragsrechnung liegt nach § 33 UStDV vor, wenn der Gesamtbetrag der Rechnung nicht mehr als 250 € beträgt (bis 31.12.2016: 150 €). In diesen Fällen brauchen nicht alle normalen Rechnungsangaben in der Rechnung angegeben werden, um zu einer ordnungsgemäßen Rechnung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu führen.

Tipp! Beachten Sie, dass in der Praxis häufig der Begriff der Gutschrift – fälschlicherweise – in einem anderen Zusammenhang verwendet wird: Als „Gutschrift“ wird danach die Berichtigung einer Rechnung bezeichnet, wenn dem Kunden ein „Betrag gutgeschrieben“ wird (sog. kaufmännische Gutschrift). Dies ist aber keine Gutschrift im umsatzsteuerrechtlichen Sinne; Gutschrift ist immer nur die vom Leistungsempfänger ausgestellte Rechnung.

Frage: Eine Privatperson aus Deutschland hat im Januar ein Fahrzeug fabrikneu für 50.000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. Da ihr das Fahrzeug nicht gefiel, verkaufte sie das Fahrzeug noch im April an eine Privatperson nach Belgien für insgesamt 40.000 €. Welche umsatzsteuerrechtlichen Folgen ergeben sich in Deutschland für den Verkäufer?

Antwort: Bei dem verkauften Fahrzeug handelt es sich um ein neues Fahrzeug nach § 1b UStG, da seit der ersten Inbetriebnahme nicht mehr als sechs Monate vergangen sind. Die Privatperson ist nicht Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, wird aber, wenn sie ein neues Fahrzeug i.S.d. § 1b UStG liefert, nach § 2a UStG wie ein Unternehmer behandelt. Damit erbringt sie eine im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ausgeführte Lieferung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist. Die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 Buchst. c und Nr. 3 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. Bei der Lieferung eines neuen Fahrzeugs kommt es auch nicht darauf an, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist. Die steuerfreie Lieferung schließt nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG den Vorsteuerabzug nicht aus. Für die Lieferung eines solchen neuen Fahrzeugs sind aber in § 15 Abs. 4a UStG bestimmte Beschränkungen aufgenommen worden. So darf nur die Umsatzsteuer aus dem Kauf des Fahrzeugs – nicht aber aus den bisherigen laufenden Betriebskosten oder aus Verkaufskosten – als Vorsteuer abgezogen werden. Außerdem ist der Vorsteuerabzug auf den Betrag begrenzt, der sich als Umsatzsteuer ergeben würde, wenn der Verkauf des Fahrzeugs nicht steuerfrei wäre. Würde das Fahrzeug nicht steuerfrei verkauft werden, wären auf 40.000 € 19 % Umsatzsteuer, also i.H.v. 7.600 €, entfallen. Diesen Vorsteuerbetrag kann der Verkäufer, aber erst im Monat des Verkaufs – also im April – geltend machen.

Tipp! Soweit zwischen erster Inbetriebnahme und dem Verkauf nicht mehr als sechs Monate vergangen sind, kommt es auf die Kilometerlaufleistung des Fahrzeugs nicht an. Nur wenn mehr als sechs Monate vergangen wären, müsste geprüft werden, ob das Fahrzeug mehr als 6.000 Kilometer zurückgelegt hatte.

Frage: Wonach bestimmt sich der Umfang der Vorsteuerabzugsberechtigung, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt?

Antwort: Wenn ein Unternehmer einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, muss er feststellen, ob er den Gegenstand für zum Vorsteuerabzug berechtigende oder nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden will. Dabei kommt es auf die Verwendungsabsicht zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs an. Entsprechend dieser Verwendungsabsicht ergibt sich dann der Vorsteuerabzug. Will der Unternehmer den Gegenstand zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sowohl für zum Vorsteuerabzug berechtigende, wie auch für zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Leistungen verwenden, muss er entsprechend dieser Verwendungsabsicht den Vorsteuerbetrag nach § 15 Abs. 4 UStG aufteilen.

Frage: Welchen Vorsteuerabzug kann der Unternehmer vornehmen, der eine Leistung für eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG erwirbt?

Antwort: Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG auf die Sachverhalte begrenzt, in denen der Unternehmer Leistungen für seine wirtschaftliche Tätigkeit bezieht (BFH, Urteil vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61 sowie BFH, Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53; vgl. auch Abschn. 15.15 UStAE). Dies gilt auch, wenn er mit dieser Entnahme mittelbar Ziele verfolgt, die ihn nach seiner wirtschaftlichen Gesamttätigkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden. Wenn der Unternehmer Leistungen bezieht, um sie für solche unentgeltlichen Ausgangsleistungen zu verwenden, ergibt sich kein Bezug für das Unternehmen. Wenn aber die Leistungen nicht für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmens bezogen wurden, kann auch keine Besteuerung einer Ausgangsleistung erfolgen. Die Finanzverwaltung hatte ausführlich (BMF, Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012, 60 sowie BMF, Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014, 119) dazu Stellung genommen und dies zum 01.01.2013 umgesetzt.

Frage: Was muss der Unternehmer beachten, wenn er Leistungen bezieht, die er sowohl für den Vorsteuerabzug berechtigende aber auch für den Vorsteuerabzug nicht berechtigende Ausgangsleistungen verwenden möchte?

Antwort: In diesem Fall muss der Unternehmer eine sog. Vorsteueraufteilung vornehmen, § 15 Abs. 4 UStG. Der Vorsteuerabzug kann nur insoweit vorgenommen werden, wie der Unternehmer die bezogene Leistung für die vorsteuerabzugsberechtigende Verwendung nutzen will. Regelmäßig muss die Vorsteueraufteilung nach einem wirtschaftlich vertretbaren Aufteilungsmaßstab vorgenommen werden. Allerdings kann der Unternehmer den Anteil der abzugsfähigen Vorsteuer auch sachgerecht schätzen. Ein besonderes Problem hatte sich im Zusammenhang mit der Vorsteueraufteilung bei sowohl steuerfrei wie auch steuerpflichtig vermieteten Immobilien ergeben. Da regelmäßig eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel für den Unternehmer günstiger ist, wurde 2004 die Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel auf die Fälle begrenzt, in denen kein anderer Aufteilungsmaßstab ermittelbar ist. Damit wollte der Gesetzgeber offensichtlich die Aufteilung nach einem Flächenschlüssel gesetzlich festschreiben, § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG. Der EuGH (Urteil vom 08.11.2012, C-511/10 – BLC Baumarkt GmbH & Co. KG, DB 2012, 2731) hatte dazu festgestellt, dass ein vom Umsatzschlüssel abweichender Aufteilungsmaßstab festgelegt werden kann, wenn dies zu einer exakteren Aufteilung des Vorsteuerabzugs führt. Nach mehreren Anläufen war dann der BFH (insbesondere Urteile vom 07.05.2014, V R 1/10, BFH/NV 2014, 1177 und Urteil vom 03.07.2014, V R 2/10, BFH/NV 2014, 1699) zu dem Ergebnis gekommen, dass zwar die Aufteilung nach einem Flächenschlüssel die vorrangige Aufteilungsmethode ist, in den Fällen, in denen sich die Kosten aber nicht annähernd gleichmäßig auf die Fläche verteilen, in Ausnahmefällen auch eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel zulässig ist. Allerdings hatte der XI. Senat des BFH (am V. Senat vorbei) erneut den EuGH angerufen, sodass der EuGH erneut (Urteil vom 09.06.2016, C-332/14 – Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR, BFH/NV 2016, 1245 und nachfolgend BFH, Urteil vom 10.08.2016, XI R 31/09, BFH/NV 2016, 1654) zu dieser Frage Stellung beziehen musste. Allerdings wurde in dieser Entscheidung keine wesentliche Neuerung verkündet. Der EuGH hat bekräftigt, dass ein vom Umsatzschlüssel abweichender Aufteilungsschlüssel festgelegt werden kann, wenn dies zu einer präziseren Aufteilung führt; dabei muss der abweichende Aufteilungsschlüssel nicht der „präziseste Aufteilungsschlüssel“ sein. Wie dies national umzusetzen ist, obliegt dem BFH.

Tipp! Der BFH hat sich in seiner o.g. Folgeentscheidung im Wesentlichen den Rechtserkenntnissen des V. Senats des BFH angeschlossen, sodass dieses Thema mittlerweile als abschließend beurteilt angesehen werden kann. Soweit eine Vorsteueraufteilung vorgenommen werden muss, ergibt sich bei Immobilien vorrangig der Flächenschlüssel als Aufteilungsmaßstab, wenn sich aber die Kosten nicht annähernd gleich auf die Fläche verteilen, kann auch eine Aufteilung nach einem Umsatzschlüssel in Betracht kommen.

Frage: Kommt eine Vorsteueraufteilung bei allen Aufwendungen im Zusammenhang mit gemischt genutzten Immobilien in Betracht oder muss hier auch noch in verschiedene Kostenarten unterschieden werden?

Antwort: Ja, ob eine Vorsteueraufteilung in Frage kommt oder nicht, hängt auch entscheidend von der Art der Kosten ab. Anschaffungs- oder Herstellungskosten unterliegen immer einer einheitlichen Aufteilungsmethode (sog. „Eintopf-Theorie“). Eine Vorwegzurechnung einzelner Herstellungskosten zu bestimmten Grundstücksteilen kann danach nicht in Betracht kommen. Anders ist es bei laufenden Aufwendungen im Zusammenhang mit Immobilien (Betriebskosten, Verwaltungskosten und Instandsetzungskosten). Bei diesen Kosten ist nach dem Grundsatz zu verfahren, dass eine Zuord-

Fränznick/Grobshäuser/Radeisen/Hellmer/
Pientka/Trabold/Hendricks/Dürr/Ramb/Dauber

Der Kurzvortrag in der mündlichen Steuerberaterprüfung 2018/2019

10. Auflage

**96 ausgewählte Themen mit Gliederung
und ausformuliertem Kurzvortrag**

Rechtliche Rahmenbedingungen/Gliederung/
Kurzvortrag/Tipps

ESt/KSt/GewSt/Bilanzsteuerrecht

Umwandlungssteuer

AO/FGO/USt/ErbSt/Bewertung

BWL/VWL

Berufsrecht/Bürgerliches Recht/Handelsrecht

Gesellschaftsrecht/Insolvenzrecht

Vortrag 4: Der Ort der sonstigen Leistung

I. Einführende Hinweise

Durch das sog. Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Union vom 12.02.2008 wurden die Art. 43 bis 59b MwStSystRL umfassend geändert. Unionsrechtlich mussten diese Änderungen zum 01.01.2010 in die nationalen Umsatzsteuergesetze umgesetzt werden. Allerdings mussten weitere Änderungen zum 01.01.2011, 01.01.2013 sowie 01.01.2015 folgen. Durch die gesetzlichen Änderungen sind die **Vorschriften zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach § 3a, § 3b, § 3e und § 3f UStG** sowie die damit zusammenhängenden Vorschriften zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens nach § 13b UStG und der Verpflichtung zur Abgabe der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG geändert worden. Hauptpunkte der Änderungen waren die beiden Grundregelungen des § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG. Führt der Unternehmer eine sonstige Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung regelmäßig mit dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält, § 3a Abs. 1 UStG. Bei einer Leistung gegenüber einem Unternehmer, der die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht, ist die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt oder eine die Leistung ausführende Betriebsstätte unterhält. Vorrangige Ausnahmen bestehen aber über die Sonderregelungen des § 3a Abs. 3 ff, § 3b, § 3e oder § 3f UStG. Zum 01.01.2019 wird nun die Regelung für die elektronischen Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen und die Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern in der Europäischen Union noch um eine Bagatellregelung ergänzt, § 3a Abs. 5 UStG.

Durch diese – in einzelnen Bereichen tatsächlich auch einschneidenden – Änderungen für die Praxis haben sich aber nicht nur die Leistungsorte von sonstigen Leistungen verändert, mit diesen Rechtsgrundsätzen ergaben sich auch erhebliche Änderungen bei der formalen Abwicklung der sonstigen Leistungen.

Tipp! Das Thema des Orts der sonstigen Leistung ist für die mündliche Prüfung nicht nur als Vortragsthema interessant, sondern genauso für die Prüfungsrunde! Insbesondere nach den zum 01.01.2015 erfolgten Änderungen bei der Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung gegenüber Nichtunternehmern bei der Ausführung von elektronischen Dienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, ist dies ein spannendes Thema in der mündlichen Prüfung. Verbunden ist dies mit einem besonderen Meldeverfahren, der Mini-One-Stop-Shop-Regelung.

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kurzübersicht
1.	Grundlagen der Regelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Umsetzung Mehrwertsteuerpaket; Ziel: einheitliche und praktikable Lösung; fortlaufende Änderungen seit 2010 – Änderungen jetzt abgeschlossen
2.	Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt	Definition § 3 Abs. 9 UStG – keine Lieferung; Ergänzungstatbestände
3.	Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Grundsatz Leistung an Unternehmer § 3a Abs. 2 UStG/ USt-IdNr.; Grundsatz Leistung an Nichtunternehmer § 3a Abs. 1 UStG
4.	Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung	Weiterhin diverse Ausnahmen

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
4.1	Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG	Leistungen i.Z.m. Grundstücken, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG; Vermietung von Beförderungsmitteln, § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG; Abgabe von Speisen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG; kulturelle u.ä. Leistungen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 5 UStG
4.2	Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG	Katalogfälle bei Leistungen an Nichtunternehmer aus Drittland; ansonsten Grundfälle
4.3	Regelungen seit dem 01.01.2015 bei bestimmten sonstigen Leistungen	Elektronische Leistungen und Telekommunikationsdienstleistungen an Nichtunternehmer und das Meldeverfahren; neue Bagatellregelung ab 2019
4.4	Die Rückausnahme nach § 3a Abs. 8 UStG	Rückverlagerung ins Drittlandsgebiet bei bestimmten sonstigen Leistungen
4.5	Die Beförderungsleistungen	Personenbeförderung am Leistungsort, Güterbeförderung an Unternehmer = Grundfall § 3a Abs. 2 UStG, an Nichtunternehmer wo Beförderung ausgeführt
4.6	Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln	§ 3e UStG, wo Beförderungsmittel startet; Flugzeug, Bahn, Schiff – Ausnahme nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG
5.	Die besonderen Nachweise	Zusammenfassende Meldung § 18a UStG; Übertragung Steuerschuldnerschaft („Reverse-Charge-Verfahren“), § 13b UStG; besondere Rechnung; Aufnahme in Umsatzsteuer-Voranmeldung, § 18b UStG
	Schluss	Fazit; trotz verbesserter Harmonisierung immer noch Probleme im Binnenmarkt; Problem Doppelbesteuerung im Drittlandsbereich gesetzlich zum Teil beseitigt

III. Der Vortrag

Einleitung

Sehr geehrte Damen und Herren, ich habe das Thema „**Der Ort der sonstigen Leistung**“ gewählt. Folgende Punkte sind dabei insbesondere zu beachten: Für die Bestimmung des Orts einer sonstigen Leistung muss zuerst geprüft werden, ob überhaupt eine sonstige Leistung vorliegt, anschließend muss nach den gesetzlichen Vorschriften der Ort der sonstigen Leistung festgestellt werden. Nur ein im Inland ausgeführter Umsatz kann steuerbar sein. Abschließend müssen die formalen Aspekte für die ordnungsgemäße Abrechnung und Anmeldung der sonstigen Leistung beachtet werden. Gerade im Zusammenhang mit den sonstigen Leistungen sind seit dem 01.01.2015 interessante Neuerungen zu beachten, die jetzt aktuell 2019 noch zu weiteren Veränderungen geführt haben.

I. Grundlagen der Regelungen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

2010 ist in Deutschland das Mehrwertsteuerpaket der Europäischen Union umgesetzt worden, um den Ort der sonstigen Leistung nach den gemeinsamen Regelungen der MwStSystRL zu bestimmen. Allerdings ergab sich in den Folgejahren noch weiterer Änderungsbedarf, da die Regelungen des Mehrwertsteuerpakets in Stufen umgesetzt worden sind. Ziel war es, eine einheitliche und für die Unternehmer praktikable Umsetzung der gemeinschaftsgrenzüberschreitenden sonstigen Leistungen zu gewährleisten. Der letzte Schritt des Mehrwertsteuerpakets war die zum 01.01.2015 umgesetzte – unionsrechtlich notwendige – Änderung bei der Ausführung von elektronischen Dienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und Telekommunikationsdienstleistungen gegenüber Nichtunternehmern. Allerdings ist aus den Erfahrungen dieser

Regelung nun für notwendig erachtet worden, noch Nachbesserungen durch eine Bagatellregelung vorzunehmen.

Insbesondere soll im Gemeinschaftsgebiet sichergestellt sein, dass in allen Mitgliedstaaten gleiche Grundsätze zur Feststellung des Orts der sonstigen Leistung vorhanden sind. Ziel ist dabei insbesondere, dass Nichterfassungen oder Doppelbesteuerungen vermieden werden. Allerdings führt dies teilweise zu Problemen im Drittlandsverkehr, die dann durch Rückausnahmen wieder beseitigt werden sollen.

Darüber hinaus ist es unionsrechtliches Ziel, ein für die Unternehmer möglichst einfaches Besteuerungsverfahren bereit zu stellen. So ist zum 01.01.2015 – allerdings nur für wenige Leistungen an Nichtunternehmer im Gemeinschaftsgebiet – ein besonderes Verfahren zur Besteuerung von Leistungen in einem anderen Mitgliedsland – die Mini-One-Stop-Shop-Regelung – eingeführt worden.

Tipp! Bitte stellen Sie in einem Vortrag nicht nur Rechtsvorschriften dar, sondern gehen auch auf den „Hintergrund“ einer Regelung ein. Insbesondere sollten dann die Besonderheiten in den Mittelpunkt gestellt werden.

2. Voraussetzung: Eine sonstige Leistung wird ausgeführt

Voraussetzung für die **Prüfung des Orts der sonstigen Leistung** ist immer, dass der leistende Unternehmer eine sonstige Leistung ausführt. Eine sonstige Leistung ist nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG jede Leistung, die keine Lieferung ist, allerdings kann sie auch in einem Dulden oder Unterlassen einer Handlung bestehen. Darüber hinaus hat der Gesetzgeber in § 3 Abs. 9a bis Abs. 11a UStG noch Sondervorschriften für die Annahme einer sonstigen Leistung aufgenommen, insbesondere sind hier die nach § 3 Abs. 9a UStG als sonstige Leistung gegen Entgelt geltenden unentgeltlichen Wertabgaben für unternehmensfremde Zwecke zu nennen.

3. Die Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Seit 2010 gibt es **zwei allgemeine Grundsätze für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung**: Wird eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist nach § 3a Abs. 2 UStG der Ort der sonstigen Leistung – von bestimmten Ausnahmen abgesehen – immer dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder eine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält.

Problematisch kann hier in der Praxis der Nachweis sein, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Zumindest bei Leistungsempfängern in der Europäischen Union wird dies regelmäßig durch die Angabe der USt-IdNr. des Leistungsempfängers nachgewiesen sein. Allerdings hat die Finanzverwaltung (seit 2013) in Abschn. 3a.2 Abs. 11a UStAE festgelegt, dass bei sonstigen Leistungen, die typischerweise gegenüber Nichtunternehmern ausgeführt werden, der Nachweis der Unternehmereigenschaft und des Bezugs für das Unternehmen des Leistungsempfängers nicht nur über die USt-IdNr. geführt werden kann. Bei solchen Leistungen (z.B. Nachhilfeunterricht, Download von Musik oder Filmen) soll der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch weitere Nachweise, z.B. eine schriftliche Bestätigung des Leistungsempfängers geführt werden. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer aus dem Drittlandsgebiet, soll die Unternehmereigenschaft durch eine behördliche Bescheinigung des Drittstaats nachgewiesen werden. Allerdings gilt das nur dann, wenn der Ort der Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer im Inland wäre. Bei den sog. Katalogfällen des § 3a Abs. 4 UStG ist der Ort der sonstigen Leistung auch bei einer Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet nicht in Deutschland – die Leistung ist nicht steuerbar, sodass in diesem Fall keine besonderen Nachweispflichten erfüllt werden müssen.

Die Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger eine ausschließlich nichtunternehmerische juristische Person ist, die mit einer ihr erteilten USt-IdNr. auftritt oder die juristische Person sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG – in diesem Fall kommt es nicht auf die Verwendung einer USt-IdNr. an. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn die Leistung ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder für einen Gesellschafter bestimmt ist.

Wird die sonstige Leistung nicht an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG dort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt oder eine, die Leistung abgebende Betriebsstätte unterhält. Allerdings können sich von diesen beiden Grundsätzen Ausnahmen ergeben, die ich jetzt erläutern möchte.

Tipp! Gegebenenfalls können Sie hierzu auch noch mit kleinen Beispielen arbeiten – Beispiele sind immer das „Salz in der Suppe“ eines Vortrags und verdeutlichen oft auch besser die getroffenen Aussagen. Umfang und Anzahl der Beispiele sollte aber immer von dem Umfang des gesamten Vortrags abhängig gemacht werden.

4. Ausnahmen von den Grundsätzen zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Von den beiden Grundsätzen gibt es verschiedene Ausnahmen, die insbesondere auch davon abhängig sind, ob die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an einen Nichtunternehmer ausgeführt wird. Insbesondere bei Leistungen gegenüber Unternehmern für dessen Unternehmen ergeben sich nicht so viele Ausnahmen von der Grundregelung, sodass die Festlegung des Orts der sonstigen Leistung in der Praxis häufig nach § 3a Abs. 2 UStG erfolgt.

4.1 Die Ausnahmefälle nach § 3a Abs. 3 UStG

Eine wesentliche Ausnahme besteht bei Leistungen, die in Zusammenhang mit einem Grundstück ausgeführt werden; diese sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo das Grundstück belegen ist – so bleibt die Vermietung eines Grundstücks oder die Leistung eines Architekten immer dort ausgeführt, wo sich das Grundstück befindet, auf das sich die Leistung bezieht. Diese Ausnahme ist für die Praxis wesentlich, da es hier bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen häufig zu Abgrenzungsschwierigkeiten kommt, ob es sich um eine „B2B-Leistung“ nach § 3a Abs. 2 UStG handelt, oder ob eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück vorliegt. Eine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück setzt immer einen engen Zusammenhang mit einem exakt bestimmbar Grundstück voraus.

Tipp! Die Finanzverwaltung hat Ende 2012 Abschn. 3a.3 UStAE umfassend geändert und ergänzt. Dabei wurde insbesondere die Anknüpfung für die Definition des Grundstücks an das deutsche bürgerliche Recht aufgegeben und eine unionsrechtskonforme Definition aufgenommen. Mittlerweile sind diese Grundsätze unionsrechtlich über Art. 13b MwStVO für alle Mitgliedstaaten einheitlich geregelt. Darüber hinaus sind diverse Beispiele für Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück und für Leistungen, die nicht im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen, aufgenommen worden. Auch die Frage, ob eine Leistung i.Z.m. einem Grundstück vorliegt, ist seit dem 01.01.2017 zwingend über Art. 31a MwStVO unionsrechtlich vereinheitlicht worden. Ende 2017 sind dann in Abschn. 3a.3 UStAE auch noch Abgrenzungen für juristische Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Grundstücken aufgenommen worden.

Außerdem sind Regelungen zur kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels (bis zu 30 Tagen, bei Wasserfahrzeugen bis zu 90 Tagen) vorhanden; diese Leistungen sind dort ausgeführt, wo das Fahrzeug dem Kunden tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Seit Juni 2013 ist darüber hinaus auch die langfristige Vermietung eines Sportboots dort ausgeführt, wo es dem Nutzer überlassen wird, wenn sich auch der Sitz, die Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte des leistenden Unternehmers dort befindet, wo das Boot überlassen wird. Ansonsten ist die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln gegenüber einem Nichtunternehmer dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG). Eine weitere Ausnahme besteht bei der Bestimmung des Orts bei der Abgabe von Speisen zum Verzehr an Ort und Stelle außerhalb eines Beförderungsmittels. In diesem Fall ist die Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer die Leistung tatsächlich erbringt (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG). Dieses Tätigkeitsortprinzip gilt auch bei kulturellen, sportlichen, unterhaltenden o.ä. Leistungen, die an einen Nichtunternehmer ausgeführt werden (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG). Wird eine solche Leistung gegenüber einem Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt, ist der Ort der sonstigen Leistung aber nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen bzw. eine

die Leistung empfangende Betriebsstätte unterhält. Nur bei der Leistung im Zusammenhang mit Eintrittsberechtigungen zu solchen kulturellen, sportlichen und ähnlichen Leistungen bleibt es durch § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG auch bei Leistungen gegenüber einem Unternehmer dabei, dass die Leistung am Ausführungsort ausgeführt ist.

Tipp! Eventuell kann hier auch schon auf die besonderen Probleme bei den Leistungen i.Z.m. Messen und Ausstellungen eingegangen werden, vgl. Abschn. 3a.4 Abs. 2 ff. UStAE (diese Sonderregelungen gelten mittlerweile ausdrücklich auch für Kongresse). Ansonsten kann dies anhand der Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG erläutert werden. Alle Sonderregelungen des § 3a Abs. 3 UStG aufzuführen würde sicher den Umfang eines solchen Vortrags sprengen. Deshalb sollte deutlich gemacht werden, dass nur die wichtigsten Regelungen angesprochen werden.

4.2 Die Katalogfälle nach § 3a Abs. 4 UStG

In § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG sind abschließend Leistungen aufgeführt, die bei Leistungsausführung gegenüber einem Nichtunternehmer aus dem Drittlandsgebiet dort als erbracht gelten, wo der Leistungsempfänger Wohnsitz oder Sitz hat. Fälle des § 3a Abs. 4 UStG sind z.B. die Übertragung von Patenten, Werbeleistungen, Beratungsleistungen oder die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände (mit Ausnahme von Beförderungsmitteln). Bis Ende 2009 waren solche Leistungen nicht nur gegenüber Nichtunternehmern aus dem Drittlandsgebiet beim Leistungsempfänger ausgeführt, sondern auch allgemein bei Leistungen gegenüber Unternehmern. Seit 2010 ist aber in Fällen der Leistung gegenüber einem Unternehmer der Leistungsort durch die Generalnorm des § 3a Abs. 2 UStG immer dort, wo der Leistungsempfänger ansässig ist, sodass diese Fälle nicht mehr als Sonderfälle geregelt werden mussten. So ist z.B. eine Steuerberatungsleistung an einen ausländischen Unternehmer nach der Generalnorm des § 3a Abs. 2 UStG zu beurteilen, während eine Steuerberatungsleistung an einen Nichtunternehmer mit Wohnsitz außerhalb der Union nach § 3a Abs. 4 UStG an seinem Wohnsitz ausgeführt ist. Die Ausführung einer in § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG aufgeführten Leistung gegenüber einem Nichtunternehmer innerhalb der Europäischen Union bestimmt sich dagegen nach der Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG mit dem Sitz oder der Betriebsstätte des leistenden Unternehmers.

Tipp! Wenn eine gesetzliche Regelung diverse Einzelfälle enthält, bietet es sich in einer mündlichen Prüfung nicht an, diese alle aufzuzählen – insbesondere nicht in den Fällen, in denen bei der Vorbereitung des Vortrags Gesetze zur Verfügung stehen. Das Ablesen von gesetzlichen Regelungen kann nicht zu einem überzeugenden Vortrag führen. Einzelne Beispiele sollten aber mit aufgenommen werden, hier kommt es auch auf die noch zur Verfügung stehende Zeit an.

Zum 01.01.2015 sind aus dem Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG die Telekommunikationsdienstleistungen (Nr. 11), die Rundfunk und Fernsehdienstleistungen (Nr. 12) und die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (Nr. 13) gestrichen worden. Dies erfolgte, da diese Leistungen seit dem 01.01.2015 über die Spezialregelung des § 3a Abs. 5 UStG immer dort ausgeführt sind, wo der nichtunternehmerische Leistungsempfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.

4.3 Regelungen seit dem 01.01.2015 zu bestimmten sonstigen Leistungen

Zum 01.01.2015 musste die letzte Stufe des sog. Mehrwertsteuerpakets in der Europäischen Union umgesetzt werden. **Elektronische Dienstleistungen** (z.B. Download von Musik, Filmen), **Telekommunikationsdienstleistungen** und auch Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind seit dem 01.01.2015 immer dort ausgeführt, wo der Leistungsempfänger ansässig ist. Zu Änderungen führte dies insbesondere bei Leistungen an einen Nichtunternehmer in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union. Während bis zum 31.12.2014 der Ort der Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG am Sitzort des leistenden Unternehmers war und damit der Steuer in seinem Heimatstaat unterlag, ist der Ort der sonstigen Leistung seit 2015 bei dem Leistungsempfänger. Es entsteht die Umsatzsteuer dann mit dem Steuersatz des Zielstaats und der leistende Unternehmer wird in diesem Fall zum Steuerschuldner in dem anderen Mitgliedstaat – eine Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren) kann in diesem Fall wegen fehlender Unternehmereigenschaft des Leistungsempfängers nicht in Betracht kommen. In diesen Fällen

kann sich der leistende Unternehmer jeweils individuell in dem anderen Mitgliedstaat registrieren lassen, er kann aber auch von der „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“ Gebrauch machen. Wenn er dies wünscht, muss er sich bei seiner „Kleinen Einzigen Anlaufstelle“ (KEA) – in Deutschland beim Bundeszentralamt für Steuern – in einem besonderen Verfahren registrieren lassen und gibt dann quartalsweise (jeweils bis zum 20. Tag, der auf den Ablauf eines Quartals folgt) eine besondere elektronische Steuererklärung ab, in der er alle Umsätze dieser Art an Nichtunternehmer in den anderen Mitgliedstaaten – getrennt nach den Ländern, Umsätzen und Steuersätzen – angibt. Das Bundeszentralamt für Steuern leitet diese Daten dann an die anderen Mitgliedstaaten weiter. Die Zahlung hat der deutsche Unternehmer ebenfalls bis zum 20. Tag nach Ablauf eines Quartals gegenüber dem Bundeszentralamt für Steuern zu leisten. Bisher war diese in 2015 eingeführte Regelung nicht mit einer Bagatellregelung verbunden, sodass die Unternehmer schon ab dem „ersten Euro“ die Leistung der Besteuerung im Bestimmungsstaat unterwerfen mussten. Zum 01.01.2019 ist dazu jetzt eine unionseinheitliche Bagatellregelung eingeführt worden, nach der der Ort dieser Leistungen sich nur dann in den jeweiligen Zielstaat verlagert, wenn der leistende Unternehmer (in der Summe) solche Leistungen im vorangegangenen Kalenderjahr für mehr als 10.000 € ausgeführt hat oder im laufenden Kalenderjahr diese Grenze überschritten hat. Allerdings kann der Unternehmer auch auf die Anwendung dieser Bagatellregelung verzichten.

Tip! Die Regelung wird durch das Jahressteuergesetz 2018 in § 3a Abs. 5 UStG umgesetzt. Die 10.000 €-Grenze ermittelt sich aus der Summe aller dieser Leistungen (des § 3a Abs. 5 UStG) an alle Nichtunternehmer in allen anderen Mitgliedstaaten. Darüber hinaus wird sich – bei einer einheitlichen Umsatzgrenze von 100.000 € – der Nachweis, aus welchem Mitgliedstaat der Leistungsempfänger kommt, vereinfachen wird. Bisher musste aus zwei von mehreren „Vermutungskriterien“ die Leistung einem bestimmten Land zugeordnet werden. Ab 2019 ist dies bis zu dieser Umsatzgrenze der Ort aus einem Vermutungskriterium abzuleiten.

Hinweis! Sie müssen hierzu die aktuelle Entwicklung – insbesondere Veröffentlichungen des BMF – beachten.

4.4 Die Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG

In bestimmten Fällen kann es zu Problemen mit der Grundnorm des § 3a Abs. 2 UStG kommen, wenn die Leistung tatsächlich nur im Drittlandsgebiet ausgeführt wird, die Leistung aber wegen des Sitzes des Leistungsempfängers nach § 3a Abs. 2 UStG als in Deutschland ausgeführt gelten würde. Ich möchte dies an dem Beispiel der Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen verdeutlichen. Wenn ein deutscher Unternehmer an einer Messe oder Ausstellung im Drittlandsgebiet teilnimmt und ihm von dem Veranstalter eine sog. komplexe Veranstaltungsleistung ausgeführt wird, die sich aus mehreren einzelnen Dienstleistungen (z.B. Überlassung von Messestandplatz, Überlassung eines Messestands, technische Versorgung, Bewachung, Reinigung, Marketing etc.) zusammensetzt, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach der deutschen Auffassung eigentlich nach § 3a Abs. 2 UStG mit dem Sitzort des deutschen Unternehmers. Damit wäre die Leistung in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, was regelmäßig zur Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens führen würde. Da im Drittlandsgebiet aber voraussichtlich auch eine Umsatzsteuer entstehen wird, ist in § 3a Abs. 8 Satz 1 UStG geregelt, dass diese Leistung als im Drittlandsgebiet ausgeführt gilt, wenn sie dort ausschließlich ausgeführt worden ist. Dies gilt nicht nur für Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen oder Ausstellungen, sondern auch bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten Güterbeförderungen, damit im Zusammenhang stehenden Dienstleistungen oder Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen. Allerdings sind in § 3a Abs. 8 UStG nur einzelne sonstige Leistungen aufgeführt, sodass es in bestimmten Fällen zu Doppelbesteuerungen kommen kann. So wäre z.B. eine künstlerische Leistung gegenüber einem in Deutschland ansässigen Unternehmer, die aber im Drittlandsgebiet ausgeführt wird, nach § 3a Abs. 2 UStG steuerbar, würde aber gegebenenfalls auch im Drittland der Umsatzbesteuerung unterliegen.

Tipp! Gegebenenfalls könnte hier im Zusammenhang mit den Messen und Ausstellungen noch auf das Urteil des EuGH (vom 27.10.2011, C-530/09 – Inter-Mark Group, BStBl II 2012, 160) hingewiesen werden, nachdem die Planung, Gestaltung, der Auf- oder Abbau eines Messestands keine Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück darstellt und damit – soweit die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird – nach § 3a Abs. 2 UStG am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt ist.

4.5 Die Beförderungsleistungen

Besonderheiten ergeben sich bei der **Prüfung des Orts einer Beförderungsleistung**. Eine Personenbeförderung wird nach § 3b Abs. 1 UStG immer dort ausgeführt, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird. Das bedeutet, dass jeder im Inland gefahrene Kilometer im Inland steuerbar und steuerpflichtig ist, jeder im Ausland gefahrene Kilometer im Inland nicht steuerbar ist. Bei der Beförderung eines Gegenstands bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung teilweise nach anderen Grundsätzen. Wird eine Güterbeförderungsleistung gegenüber einem Unternehmer ausgeführt, kommt es nicht darauf an, wo die Beförderung ausgeführt wird, der Ort der Leistung richtet sich vielmehr nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG danach, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen oder seine die Leistung erhaltene Betriebsstätte unterhält. So führt z.B. die Beförderung einer Maschine von Paris nach Brüssel zu einem in Deutschland steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz für den Frachtführer, wenn der Auftraggeber ein deutscher Unternehmer ist. In diesem Fall ergibt sich dann auch die Steuerschuldnerschaft für den Leistungsempfänger nach § 13b UStG, wenn der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist. Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG kann sich in einem solchen Fall auch nicht ergeben, da keine Drittlandsgrenze überschritten wird. Die Güterbeförderung, die ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführt ist, wird dann aber nach der schon dargestellten Rückausnahme des § 3a Abs. 8 UStG als eine Leistung im Drittlandsgebiet angesehen.

Bei **Güterbeförderungen gegenüber einem Nichtunternehmer** bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung – wie bei der Personenbeförderung – nach der jeweiligen Beförderungsstrecke. Handelt es sich dabei um eine drittlandsgrenzüberschreitende Beförderung, kann sich für den im Inland steuerbaren Teil der Beförderungsstrecke eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Buchst. a UStG ergeben.

Einen Sonderfall stellt die **innergemeinschaftliche Beförderungsleistung** dar, bei der Beginn und Ende der Beförderung in zwei unterschiedlichen Mitgliedstaaten sein muss. Allerdings ist dieser in § 3b Abs. 3 UStG geregelte Sonderfall, der den Ort der Beförderungsleistung dort festlegt, wo die Beförderung beginnt, nur bei Leistungen gegenüber Nichtunternehmern anzuwenden. Wird die Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine nichtunternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. ausgeführt, bestimmt sich der Ort der Beförderungsleistung auch hier nach dem Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG und ist immer am Sitz des Leistungsempfängers oder seiner die Leistung empfangenden Betriebsstätte.

4.6 Die Abgabe von Speisen in Beförderungsmitteln

Eine Sonderregelung besteht auch bei der Bestimmung des Orts der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle in einem Beförderungsmittel (Eisenbahn, Flugzeug, Schiff), das im Gemeinschaftsgebiet verkehrt nach § 3e UStG. Hier ist der Ort der sonstigen Leistung immer dort, wo das Beförderungsmittel tatsächlich gestartet ist. So ist ein Restaurationsumsatz in einem Zugrestaurant bei einer Fahrt von Köln nach Paris immer in Deutschland, am Startort des Zugs ausgeführt. Allerdings könnte sich gerade in diesen Fällen ein Problem ergeben, wenn die Leistung steuerbar und steuerpflichtig in Deutschland von einem ausländischen Unternehmer ausgeführt wird (z.B. in einem Speisewagen der französischen Eisenbahn), da dann eigentlich die Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger übergehen würde. Da dies in der Praxis nicht umgesetzt werden könnte, wird der unternehmerische Leistungsempfänger nicht zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG.

Tipp! Der BFH (Urteil vom 27.02.2014, V R 14/13, BFH/NV 2014, 1168) hat ausdrücklich festgestellt, dass auch die entgeltliche Abgabe von Snacks, Süßigkeiten und Getränken an Bord eines Flugzeugs bei einer Beförderung im Gemeinschaftsgebiet am Abgangsort nach § 3e UStG zu besteuern ist.

5. Die besonderen Nachweise

Neben der Prüfung des Orts der sonstigen Leistung müssen sowohl der leistende Unternehmer wie auch der Leistungsempfänger – wenn er Unternehmer oder juristische Person ist – besondere formale Vorschriften beachten. Damit sich ein Unternehmer bei einer sonstigen Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer, dessen Ort sich nach der Grundregelung des § 3a Abs. 2 UStG an dem Sitz des Leistungsempfängers bestimmt, nicht in einem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterwerfen muss, ist unionsrechtlich einheitlich geregelt, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird, wenn der leistende Unternehmer nicht aus dem Leistungsland kommt. In Deutschland ist dies in § 13b UStG – dem sog. **Reverse-Charge-Verfahren** – geregelt. Damit aber die Steuerschuld in dem anderen Mitgliedstaat auch tatsächlich von der Steuerverwaltung überprüft werden kann, muss diese sonstige Leistung in die Zusammenfassende Meldung nach § 18a UStG mit aufgenommen werden. Ein deutscher Rechtsanwalt, der z.B. eine Rechtsberatungsleistung an einen französischen Unternehmer ausführt und damit eine nach § 3a Abs. 2 UStG steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung in Frankreich ausführt, muss diese Leistung in seiner Zusammenfassenden Meldung in Deutschland unter Angabe der USt-IdNr. des französischen Leistungsempfängers angeben. Dabei hat diese Meldung für den Meldezeitraum zu erfolgen, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Darüber hinaus muss er eine besondere Rechnung ausstellen – in Deutschland in § 14a Abs. 1 UStG umgesetzt – in der er seine USt-IdNr. und die USt-IdNr. des Leistungsempfängers angeben muss. Diese besondere Rechnung muss bis zum 15. des Folgemonats ausgestellt werden. Darüber hinaus muss auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft mit den Worten „Scheuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ – oder jeder anderen Sprachfassung der MwStSystRL – hingewiesen werden. Mit der Aufnahme der sonstigen Leistung in der Zusammenfassenden Meldung ist auch verbunden, dass der leistende Unternehmer die Leistung in seiner USt-Voranmeldung nach § 18b UStG gesondert aufnehmen muss. Darüber hinaus müssen die entsprechenden Daten auch gesondert aufgezeichnet werden.

Tipp! Genauere Ausführungen zu der Verpflichtung zur Abgabe einer Zusammenfassenden Meldung würden an dieser Stelle den Vortrag sprengen – ein allgemeiner Hinweis auf die Zusammenhänge der Ausführung der sonstigen Leistung und den Meldeverpflichtungen ist aber sicher notwendig.

Schluss

Insgesamt ist festzustellen, dass die Regelungen über den Ort der sonstigen Leistung für den leistenden Unternehmer in der Europäischen Union in vielen Fällen zu Vereinfachungen führen, wenn er die Leistung gegenüber einem anderen Unternehmer mit USt-IdNr. ausführt, deren Ort sich nach dem allgemeinen Grundsatz des § 3a Abs. 2 UStG bestimmt. Hier kann der leistende Unternehmer sicher sein, dass der Leistungsempfänger zum Steuerschuldner wird und sich der leistende Unternehmer nicht in dem anderen Mitgliedstaat steuerlich erfassen lassen muss (Art. 196 MwStSystRL). Allerdings führen die vielen Ausnahmeregelungen und die Änderungen bei den Sonderregelungen bei den Unternehmern zu Anwendungsproblemen. Zwar sind die Grundregelungen harmonisiert, im Einzelfall bestehen aber immer noch nicht harmonisierte Vorschriften – so ist z.B. nicht unionsrechtlich abgestimmt, wann die vorhin angesprochenen Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen vorliegen. Abzuwarten bleibt, wie sich in der Praxis die Besteuerung mit der „Mini-One-Stop-Shop-Regelung“ entwickelt, vielleicht ist dies ja der Vorläufer für eine grundsätzliche „Einortbesteuerung“ auch in anderen Fällen, angedacht ist dies zumindest mittelfristig auch für die Versandhandelsumsätze.

Zu beachten haben die Steuerpflichtigen aber auch die Meldevorschriften sowie die besonderen Buch- und Belegnachweise – dies sollte aber nach einer Gewöhnungsfrist für den gut beratenen Mandanten kein tatsächliches Problem darstellen. Positiv ist hervorzuheben, dass der Gesetzgeber durch die Einführung der Nichtbesteuerungsregelung des § 3a Abs. 8 UStG bei ausschließlich im Drittlandsgebiet ausgeführten sonstigen Leistungen für mehr Rechtssicherheit gesorgt hat. Leider sind dort nur einige Leistungen aufgeführt, sodass sich bei kulturellen und künstlerischen Leistungen Doppelbesteuerungen im Drittlandsverkehr ergeben können.

Vielen Dank für ihre Aufmerksamkeit.

Tipp! Neben einer kurzen Zusammenfassung kann in einem Schlusswort durchaus auch eine sachliche Kritik (und auch Lob!) an Regelungen geäußert werden. Diese sollten aber nicht in den Vordergrund gestellt werden.

Vortrag 5: Die Behandlung drittlandsgrenzüberschreitender Lieferungen im Umsatzsteuerrecht

I. Einführende Hinweise

Bei einer **grenzüberschreitenden Lieferung** soll die Umsatzsteuer im Bestimmungsland entstehen (sog. Bestimmungslandprinzip). Dies wird im Regelfall dadurch erreicht, dass im drittlandsgrenzüberschreitenden Lieferverkehr im Bestimmungsland eine Einfuhr zu besteuern ist. Um in diesen Fällen eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, muss im Ausgangsstaat der Umsatz einer Steuerbefreiung unterliegen. Dies erfolgt über die Erfassung als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG. Die Steuerbefreiung ist dabei an diverse Voraussetzungen gebunden, die sich jeweils aus den Einzelheiten des Sachverhalts und der gesetzlichen Vorschriften ergeben.

Aber auch bei **Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland** kann es zu umsatzsteuerrechtlichen Folgen kommen, da unter bestimmten Voraussetzungen (Gegenstand gelangt aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und der Lieferer ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer) der Ort der Lieferung über § 3 Abs. 8 UStG in das Inland verlagert wird.

Tipp! Das Thema der Behandlung der drittlandsgrenzüberschreitenden Lieferung ist in der Vergangenheit schon öfter in den mündlichen Prüfungen verwendet worden. Auf den ersten Blick erscheint es auch ein dankbares Thema zu sein, da jedem Prüfungsteilnehmer dazu etwas einfallen sollte. Allerdings kann sich ein solches Thema auch schnell als „Horrorthema“ herausstellen, da es sehr umfassend ist und somit viele verschiedene Hauptpunkte enthält, die alleine für einen Vortrag ausreichend wären. Damit müssen Sie sich in einen solchen Vortrag auf das Wesentliche konzentrieren!

II. Die Gliederung

	Gliederungspunkt	Die Stichworte
	Einleitung	Thema; Kernpunkt: Ort der Lieferung, Möglichkeit der Steuerbefreiung, Umsetzung des Bestimmungslandprinzips
1.	Lieferung in das Drittlandsgebiet – Ort der Lieferung	Beförderungslieferung, Ort nach § 3 Abs. 6 UStG, ruhende Lieferung als Sonderfall, Möglichkeit der Ausfuhrlieferung
2.	Ausfuhrlieferungen	
2.1	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG	Lieferer befördert/versendet in das Drittlandsgebiet, Abnehmer unerheblich
2.2	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG	Abnehmer befördert/versendet in das Drittlandsgebiet; Voraussetzung: ausländischer Abnehmer nach § 6 Abs. 2 UStG
2.3	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG	Lieferung in Sondergebiet nach § 1 Abs. 3 UStG (Freihafen/Küstenstreifen), besondere Voraussetzungen, die der Abnehmer erfüllen muss

Barzen/Dauber/Dürr/Erners/Hendricks/Jung/Kaponig

Vorbereitung auf die mündliche Steuerberaterprüfung/Kurzvortrag 2018/2019 mit Fragen und Fällen aus Prüfungsprotokollen

6. Auflage

Examensrelevante Prüfungsthemen kennen

Optimal vorbereitet in die mündliche Steuerberaterprüfung

Themenstellungen im Prüfungsgespräch

**Tipps und Tricks zur richtigen Vorbereitung auf die
mündliche Steuerberaterprüfung**

**Auswertung von Prüfungsprotokollen mit
Fragen und Antworten**

gelt (§ 30 Abs. 4 Nr. 2 AO). Unabhängig davon ist ein Offenbaren stets befugt, soweit der **Betroffene zustimmt** (§ 30 Abs. 4 Nr. 3 AO).

In allen Fällen der gesetzlich geregelten Befugnis der Offenbarung von Steuergeheimnissen ist zu beachten, dass Verhältnisse nur in dem Umfang offenbart werden dürfen, **soweit** dies zugelassen bzw. erforderlich ist.

In den folgenden Fällen erfolgt also eine Durchbrechung des Steuergeheimnisses:

- Offenbarung zur Durchführung von steuerlichen und gerichtlichen Verfahren (§ 30 Abs. 4 Nr. 1 AO).
- Offenbarung wegen eines zwingenden öffentlichen Interesses (§ 30 Abs. 4 Nr. 5 AO).
- Mitteilung von Besteuerungsgrundlagen an bestimmte Körperschaften (§ 31 Abs. 1 AO).
- Bekämpfung der illegalen Beschäftigung (§ 31a Abs. 1 AO).
- Bekämpfung von Geldwäsche (§ 31b AO).

Darüber, ob eine Befugnis zur Offenbarung besteht, entscheidet der Amtsträger, der zur Geheimhaltung verpflichtet ist, nicht die anfragende oder ersuchende Stelle. Zuständig ist der Amtsträger, in dessen Bereich die zu offenbarende Tatsache fällt.

Das unbefugte Offenbaren ist kein Verwaltungsakt, sodass ein Einspruch nicht möglich ist. Allenfalls kann eine Leistungsklage auf Unterlassung beim Finanzgericht gestellt werden.

Frage 14: Was fällt Ihnen zum „Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens“ ein?

Antwort: Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollen die Gleichmäßigkeit der Besteuerung und die rechtsstaatlichen Erfordernisse des Steuervollzugs bei verstärkter Nutzung der Informationstechnik im Besteuerungsverfahren gesichert werden. Es reduziert bürokratische Belastungen und berücksichtigt die Interessen aller Beteiligten angemessen. Es spiegelt die 18-monatige gemeinsame Arbeit von Bund und Ländern unter Beteiligung von Kammern, Verbänden sowie Finanzrichtern wider. Im Einzelnen sind dies:

Weiterentwicklung des Untersuchungsgrundsatzes

Die Finanzverwaltung muss bei der Überprüfung der Angaben der Steuerpflichtigen und anderer ihr vorliegender Daten auch in Zukunft die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sowie den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit beachten. Im neugefassten § 88 AO wird nun aber klargestellt, dass die Finanzbehörden bei der Entscheidung über Art und Umfang der Ermittlungen auch Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitsaspekte berücksichtigen dürfen.

„Vollautomatische“ Bearbeitung von Steuererklärungen

Die Abgabenordnung enthält nun gesetzliche Regelungen zu vollständig automationsgestützt erlassenen Steuerbescheiden. Eine „vollautomatische“ Bearbeitung einer Steuererklärung setzt zum einen den Einsatz eines geeigneten Risikomanagementsystems voraus (s. dazu § 88 Abs. 5 AO) und darf zum anderen auch nur erfolgen, wenn kein Anlass für eine individuelle Prüfung durch einen Amtsträger besteht.

Ein Anlass für eine individuelle Prüfung liegt zum Beispiel vor, wenn der Steuerpflichtige Eintragungen im sog. „qualifizierten Freitextfeld“ vorgenommen hat (z.B. Bitte um intensive Prüfung eines bestimmten Sachverhalts oder Hinweis auf eine abweichende Rechtsauffassung) oder Abweichungen zwischen den Angaben des Steuerpflichtigen in der Steuererklärung und den von Dritten der Finanzverwaltung mitgeteilten Daten vorliegen (s. dazu § 150 Abs. 7 und § 155 Abs. 4 AO).

Vereinfachungen bei der Steuererklärung

Viele Daten der Steuerpflichtigen (z.B. Lohn und einbehaltene Lohnsteuer, Rentenleistungen, Renten- und Krankenversicherungsbeiträge sowie Lohnersatzleistungen) werden schon heute elektro-

nisch von den zuständigen Stellen an die Finanzverwaltung übermittelt und dann bei Bearbeitung der Steuererklärung mit den Angaben des Steuerpflichtigen abgeglichen. Der mitteilungspflichtige Dritte hat den betroffenen Steuerpflichtigen auch in geeigneter Weise und binnen angemessener Frist darüber zu informieren, welche Daten er an die Finanzverwaltung übermittelt (s. dazu § 93c AO).

Künftig wird es den Steuerpflichtigen ermöglicht, in der Steuererklärung auf die Angabe derartiger Daten zu verzichten, wenn er die an die Finanzverwaltung übermittelten Daten für vollständig und richtig hält. Diese Daten gelten in diesem Fall als eigene Angaben des Steuerpflichtigen, seine Steuererklärung ist damit „vollständig“. Sind die von einem Dritten an die Finanzverwaltung übermittelten Daten aber zu Ungunsten des Steuerpflichtigen unrichtig, ist der Steuerbescheid zugunsten des Steuerpflichtigen aufzuheben oder zu ändern. Dies gilt auch dann, wenn der Fehler erst nach Ablauf der Einspruchsfrist bemerkt wird (siehe dazu § 150 Abs. 7 und § 175b Abs. 2 AO).

Neuregelung der Steuerklärungsfristen und des Verspätungszuschlags

Vorab ist darauf hinzuweisen, dass die Neuregelungen erst ab dem VZ 2018 anzuwenden sind! Bis einschließlich des VZ 2017 sind weiterhin die bislang geltenden Regelungen anzuwenden (§ 10a Abs. 4 EGAO).

Die Steuerklärungsfrist nicht beratener Steuerpflichtiger nach § 149 Absatz 2 AO wird um 2 Monate verlängert (= 31. Juli des Folgejahres statt bisher 31. Mai). Viele Fristverlängerungsanträge sind daher künftig entbehrlich.

In sogenannten Beraterfällen wird die Steuerklärungsfrist um weitere 2 Monate verlängert (= 28.02. des Zweitfolgejahres statt bisher 31.12. des Folgejahres, vgl. § 149 Abs. 3 AO). Dies setzt voraus, dass die Berater die Steuerklärungen ihrer Mandanten auch künftig grundsätzlich kontinuierlich abgeben. Ist dies nicht der Fall, besteht die Möglichkeit einer anlassbezogenen oder zufallsbasierten „Vorabanforderung“ von Steuerklärungen mit 4-monatiger Erklärungsfrist.

Der Verspätungszuschlag nach § 152 AO wird nun praxisgerechter ausgestaltet. Im Regelfall wird die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch künftig im Ermessen der Finanzbehörde stehen. Bei erheblichem Verstoß gegen die Steuerklärungsfrist wird die Festsetzung eines Verspätungszuschlags künftig aber obligatorisch sein („Muss-Regelung“). Ausgenommen hiervon sind aber Steuerfestsetzungen über Null Euro und Erstattungsfälle, hier steht die Festsetzung eines Verspätungszuschlags auch künftig im Ermessen der Finanzbehörde.

Die Berechnungsmodalitäten werden nun gesetzlich vorgegeben und damit deutlich weniger streit anfällig sein als bisher. Der dabei eingeführte Mindestverspätungszuschlag (25 € je angefangenem Verspätungsmonat) bietet eine dem Gesetzeszweck konsequent Rechnung tragende Lösung.

Bekanntgabe von Steuerbescheiden mittels Datenabruf

Der neue § 122a AO enthält Regelungen zur elektronischen Bekanntgabe von Steuerverwaltungsakten, also insbesondere von Steuerbescheiden, durch Bereitstellung zum Datenabruf. Diese Form der Bekanntgabe setzt die vorherige Zustimmung des Steuerpflichtigen oder seines Vertreters voraus. Die Zustimmung kann jederzeit, allerdings nur mit Wirkung für die Zukunft, widerrufen werden.

Die zum Datenabruf befugte Person wird per E-Mail eine Benachrichtigung erhalten, sobald ein Verwaltungsakt zum Datenabruf bereitgestellt wurde. Der Verwaltungsakt gilt dann am dritten Tag nach Versand der Benachrichtigung als bekannt gegeben. Er wird damit zu diesem Zeitpunkt für alle Beteiligten rechtlich wirksam. Das bedeutet insbesondere, dass ab diesem Zeitpunkt die einmonatige Einspruchsfrist und ggf. die einmonatige Zahlungsfrist zu laufen beginnen.

Neue Änderungsmöglichkeit gem. § 173a AO

Durch den neuen § 173a AO wird eine langjährige Diskussion im Interesse der Steuerpflichtigen zum Abschluss gebracht. Nach dieser Vorschrift wird die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden vorgeschrieben, soweit dem Steuerpflichtigen bei Erstellung seiner Steuererklärung Schreib-

oder Rechenfehler unterlaufen sind und er deshalb der Finanzbehörde rechtserhebliche Tatsachen nicht mitgeteilt hat. Diese Vorschrift ergänzt die Korrekturmöglichkeiten der §§ 129 und 173 AO.

Frage 15: Was fällt Ihnen zum Begriff der Revision und Beschwerde als mögliche Rechtsmittel der FGO ein?

Antwort: Das Steuerrecht ist durch einen Zwei-Instanzen-Weg gekennzeichnet: Zunächst das Finanzgericht und dann der Bundesfinanzhof.

Während in der Abgabenordnung das zulässige Rechtsmittel der Einspruch ist, gibt es in der FGO die Revision und Beschwerde.

Nach § 115 Abs. 1 FGO, steht den Beteiligten gegen das Urteil des Finanzgerichts die Revision an den Bundesfinanzhof zu, wenn das Finanzgericht oder – auf Beschwerde gegen die Nichtzulassung – der Bundesfinanzhof sie zugelassen hat.

Diese Revision ist nur zuzulassen (§ 115 Abs. 2 FGO), wenn:

- die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat,
- die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert, oder
- ein Verfahrensmangel geltend gemacht wird und vorliegt, auf dem die Entscheidung beruhen kann.

Hat das Finanzgericht die Revision nicht zugelassen, kann die Nichtzulassung der Revision kann durch Beschwerde angefochten werden. Man spricht hier von der sog. Nichtzulassungsbeschwerde (§ 116 Abs. 1 FGO).

Die Beschwerde ist innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen und muss innerhalb von zwei Monaten nach der Zustellung des vollständigen Urteils begründet werden (§ 116 Abs. 3 S. 1 FGO). Diese Begründungsfrist kann von dem Vorsitzenden auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag um einen weiteren Monat verlängert werden (§ 116 Abs. 3 S. 1 FGO).

Die Nichtzulassungsbeschwerde muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Der Beschwerdeschrift soll eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils, gegen das Revision eingelegt werden soll, beigelegt werden (§ 116 Abs. 2 FGO).

Der Bundesfinanzhof entscheidet über die Beschwerde durch Beschluss (§ 116 Abs. 5 S. 1 FGO).

Wird der Nichtzulassungsbeschwerde wegen eines Verfahrensmangels (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zugestimmt, kann der Bundesfinanzhof in dem Beschluss das angefochtene Urteil aufheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverweisen (§ 116 Abs. 6 FGO).

Revisionsverfahren

Wurde die Revision zugelassen, ist sie innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils beim Bundesfinanzhof einzulegen. Die Revision muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Ausfertigung oder Abschrift des Urteils soll beigelegt werden (§ 120 Abs. 1 FGO). Die Revision ist innerhalb von zwei Monaten nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen (§ 120 Abs. 2 S. 1 FGO). Die Frist kann auf einen vor ihrem Ablauf gestellten Antrag verlängert werden (§ 120 Abs. 2 S. 3 FGO). Sie muss folgendes enthalten:

- die Erklärung, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird;
- die Angabe der Revisionsgründe.

Neue Tatsachen oder Beweismittel können aber nicht als Revisionsbegründung herangezogen werden, da der Bundesfinanzhof lediglich eine Rechtsinstanz und keine Tatsacheninstanz ist.

Liegen die Zulässigkeitsvoraussetzungen für eine Revision nicht vor, so verwirft der BFH die Revision durch Beschluss (§ 126 Abs. 1 FGO).

Ist die Revision zulässig, aber unbegründet, ist sie zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

Wenn die Revision begründet ist, kann der BFH durch:

- Urteil, oder
- Gerichtsbescheid

in der Sache entscheiden oder das angefochtene Urteil aufheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung zurückverweisen (§ 126 Abs. 3 FGO).

6.2 15 Fälle zur Abgabenordnung

Fall 1: Der Markthändler M betreibt mehrere Marktstände. In seiner Umsatzsteuererklärung für das letzte Jahr hatte er die Umsätze (10.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer = 1.900 €) aus einem Marktstand nicht der Umsatzsteuer unterworfen. In diesem Zusammenhang kann er Vorsteuerbeträge i.H.v. 900 € nachweisen, die er auch nicht berücksichtigt hatte. Aufgrund einer Mitteilung erfuhr das Finanzamt von diesem Sachverhalt und setzte nachträglich gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO 1.900 € Umsatzsteuer fest.

Frage: Zu Recht? Kann Vorsteuer gegengerechnet werden?

Lösung: Aufgrund der Mitteilung sind dem Finanzamt Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt geworden, die zu einer höheren Steuer führen. Es ist insofern berechtigt, den Umsatzsteuerbescheid nach § 173 Abs. 1 AO abzuändern.

Hinsichtlich der Vorsteuer ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO einschlägig. Es handelt sich zwar auch um Tatsachen oder Beweismittel, die nachträglich bekannt werden, allerdings trifft den Steuerpflichtigen hieran ein grobes Verschulden, sodass ein Vorsteuerabzug nicht möglich wäre.

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO ist das Verschulden unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 stehen.

Bei der Umsatzsteuer sind Tatsachen, die eine Erhöhung der Umsatzsteuer begründen, und Tatsachen, die eine höhere Vorsteuer begründen, getrennt zu beurteilen. Ein Zusammenhang zwischen nachträglich bekannt gewordenen Umsätzen und nachträglich bekannt gewordenen Leistungen an den Unternehmer im Sinne des § 173 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 AO besteht nur insoweit, als die Eingangsleistungen zur Ausführung der nachträglich bekannt gewordenen Umsätze verwendet wurden (s. § 173 AEAO Tz. 6.3).

Da dies im vorliegenden Fall gegeben ist, besteht die Möglichkeit, die Vorsteuer zu berücksichtigen.

Fall 2: Max Meier (MM) betreibt seit Anfang 2014 in Essen ein Transportunternehmen mit sieben festangestellten Fahrern. Die Lohnabrechnungen sowie die entsprechenden Lohnsteueranmeldungen wurden immer zuverlässig erstellt und beim Finanzamt Essen-Süd fristgerecht eingereicht. Der Steuerberater von Herrn Meier, Herr Max Mustermann (MM), erhält mit einfachem Brief am 20.05.2018 als Empfangsbevollmächtigter die in der Anlage 1 beigefügte Prüfungsanordnung vom 18.05.2018. In einer einige Tage später stattfindenden Besprechung teilt Herr MM dies seinem Mandanten mit und Herr Meier bittet ihn, die Unterlagen/Datenträger für die Prüfung vorzubereiten. Daneben möchte er wissen, ob diese Prüfungsanordnung zulässig und ordnungsgemäß ist.

Aufgabe 1: Erläutern Sie kurz, wie viele selbstständige Verwaltungsakte das Finanzamt mit dem Schreiben vom 18.05.2018 erlassen hat.

Aufgabe 2: Prüfen Sie unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen, ob das Schreiben des Finanzamtes vom 18.05.2018 eine wirksame Prüfungsanordnung ist.

Nehmen Sie hierbei kurz Stellung zur Zulässigkeit der Außenprüfung bei dem Transportunternehmen des Max Meier.

Anlage zu Fall 2:

Finanzamt Essen-Süd

Postfach 123

45123 Essen

Essen, den 18.05.2018

Herrn Steuerberater

Max Mustermann

Musterstraße 1

45999 Essen

Steuernummer: 112/2222/3333

als Empfangsbevollmächtigter für Max Meier, Moritzstr. 2, 45143 Essen Prüfungsanordnung (§§ 196, 197 Abgabenordnung)

Sehr geehrter Herr M.,

aufgrund des § 193 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO – und des § 42f des Einkommensteuergesetzes – EStG – wird in den Geschäftsräumen des Transportunternehmens Max Meier eine Lohnsteuer-Außenprüfung durchgeführt.

Die Prüfung soll am 01.07.2018, 9.00 Uhr beginnen. Mit der Prüfung ist Herr C.C. beauftragt.

Zu prüfender Zeitraum ist 01.01.2015 bis 31.12.2017. Die Lohnsteuer-Außenprüfung erstreckt sich auf Lohnsteuer, einschließlich pauschaler Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer unter Berücksichtigung der Vorlage folgender Unterlagen/Daten:

Datenträger der Lohn-, Finanzbuchhaltung nebst Angabe des Systems und Datenpfad an Amtsstelle.

Mit freundlichen Grüßen D.D.

Unterschrift Sachgebietsleiter
der Betriebsprüfungsstelle

Dieser Prüfungsanordnung ist eine ordnungsgemäße, zutreffende Rechtsbehelfsbelehrung beigefügt.

Ebenso enthält das Schreiben eine Anlage mit allen nach § 5 BpO geforderten Hinweisen zu allen Rechten und Pflichten des Steuerpflichtigen bei der Lohnsteuer-Außenprüfung.

Lösung: Die Außenprüfung ist gem. § 193 AO bei Herrn Meier zulässig, da er mit seinem Transportunternehmen u.a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und Arbeitnehmer beschäftigt.

Die Prüfungsanordnung muss gem. § 196 AO schriftlich ergehen. Da dies geschehen ist, ist der Verwaltungsakt formgerecht ergangen, § 119 Abs. 2 Satz 1 AO.

Der Inhalt einer ordnungsgemäßen Prüfungsanordnung ist anhand der §§ 119, 193 ff. AO zu definieren.

Folgende Inhalte müssen weiterhin enthalten sein:

- a) Zuständiges Finanzamt Essen-Süd, § 119 Abs. 3 Satz 1 AO,
- b) Unterschrift durch den Sachgebietsleiter, hier D.D., § 119 Abs. 3 Satz 2 AO,
- c) Rechtsgrundlage der Lohnsteuer-Außenprüfung, hier § 193 Abs. 1 AO,
- d) Steuerarten und Prüfungszeitraum, hier Lohnsteuer etc. für die Zeit vom 01.01.2015 bis 31.12.2017, § 194 Abs. 1 Satz 2 AO,

- e) Hinweis auf die Rechte und Pflichten von Herrn Meier bei der Mitwirkung gem. § 5 Abs. 2 BpO,
- f) ordnungsgemäße Rechtsbehelfsbelehrung, § 196 AO,
- g) der Name des Außenprüfers (§ 197 Abs. 1 Satz 1 AO), hier C.C.

Es liegt eine ordnungsgemäße Prüfungsanordnung i.S.d. §§ 196 ff. AO vor.

Fall 3: Am Montagmorgen, den 20.08.2018 kommt ein neuer Mandant zu Ihnen und sagt, er „habe es ganz verschitzt, seine Steuererklärung für das Jahr 2014 abzugeben“. Ihr Chef sagt zu Ihnen, dass Sie das Mandat auf jeden Fall annehmen sollen. Es sei aber nun unterstellt, dass der Mandant verpflichtet gewesen ist, für das Jahr 2014 eine Steuererklärung abzugeben (= keine Antragsveranlagung).

Frage: Bis wann muss diese eingereicht werden? Gibt es hiervon Ausnahmen? Wie lang ist die Festsetzungsfrist und wie berechnet sie sich?

Lösung: Gem. § 149 Abs. 2 AO sind Steuererklärungen spätestens fünf Monate nach Ende des Kalenderjahres abzugeben, also am 31. Mai 2015. Bei steuerlich beratenen Mandanten gilt laut dem sog. „Fristenerlass“ eine allgemeine Fristverlängerung bis zum 31.12. Es bleibt dem Finanzamt unbenommen, Fälle vorweg (in der Zeit vom 30.05.–31.12) anzufordern (z.B. wg. verspäteter Abgabe in der Vergangenheit oder weil es die Arbeitslage erfordert). Eine Frist über den 31.12. hinaus wird grundsätzlich nicht mehr gewährt. Allerdings kann für eine bestimmte Anzahl von Fällen auch nach dem 31.12. Frist gewährt werden, wenn am sog. Kontingentierungsverfahren teilgenommen wird, bei dem man sich zur Abgabe einer bestimmten Menge an Erklärungen über einen bestimmten Zeitraum verpflichtet.

Die Berechnung der Festsetzungsfrist ergibt sich aus §§ 169 ff AO. Nach § 170 Abs. 1 AO beginnt die Festsetzungsfrist grundsätzlich mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist. Allerdings beginnt die Frist nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bei den Steuern, wo eine Steuererklärung abzugeben ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuererklärung eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des 3. Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr, in dem die Steuer entstanden ist.

Im vorliegenden Fall wäre der Beginn also der 01.01.2018, 0.00 Uhr. Die Festsetzungsfrist beträgt grundsätzlich 4 Jahre. Also wäre das Ende der Festsetzungsfrist der 31.12.2021, 24.00 Uhr.

Fall 4: Der Kaufmann Karl Blasebalg betreibt einen Polstereibetrieb in Bochum und ist außerdem als Kommanditist an einer Möbelschreinerei (KG) in Frankfurt beteiligt.

Seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 00 reichte er im Januar 02 beim zuständigen Wohnsitzfinanzamt Bochum-Mitte ein. Der Bescheid erging im April 02.

Die KG reichte die Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung 00 im Jahr 01 beim zuständigen Betriebsfinanzamt Frankfurt ein. Der Gewinnfeststellungsbescheid erging im Jahr 01 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO).

Im Jahr 06 fand bei der KG eine Außenprüfung statt, die (zulässigerweise) auch das Jahr 00 erfasste. Am 6. März 06 (Montag) ging der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid 00 ordnungsgemäß adressiert zur Post.

Es ist davon auszugehen, dass alle Formvorschriften erfüllt sind.

Frage: Durfte das Finanzamt Frankfurt am 6. März 06 noch einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid erlassen?

Lösung: Für die Erklärung zur gesonderten Gewinnfeststellung gelten die Vorschriften über das Besteuerungsverfahren sinngemäß (§ 181 Abs. 1 AO).

Nach § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO beginnt die Feststellungsfrist für die Gewinnfeststellung 00 mit Ablauf des Jahres 01 und endet vier Jahre später (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) mit Ablauf des Jahres 05.

Die im Jahr 06 durchgeführte Außenprüfung führt nicht zu einer Ablaufhemmung nach § 171 Abs. 4 AO, weil das Ereignis, das die Ablaufhemmung auslösen würde, außerhalb der Festsetzungsfrist liegt.

Die gesonderte Feststellung kann aber noch durchgeführt werden, wenn die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid 00 des Karl Blasebalg noch nicht abgelaufen ist (§ 181 Abs. 5 AO). Die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid begann gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO mit Ablauf des Jahres 02 und endet vier Jahre später mit Ablauf des Jahres 06. Da im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung, im März 06, die Festsetzungsfrist für den Einkommensteuerbescheid noch nicht abgelaufen war, darf der Feststellungsbescheid noch ergehen.

Der geänderte Gewinnfeststellungsbescheid vom 6. März 06 ist in Höhe des Gewinnanteiles Grundlagenbescheid und daher bindend für die Einkommensteuer 00 des Karl Blasebalg (§ 182 Abs. 1 AO).

Die Änderung des Einkommensteuerbescheides muss innerhalb von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Gewinnfeststellungsbescheides erfolgen (§ 171 Abs. 10 AO).

Bekanntgabetag des am 6. März 06 zur Post gegebenen Gewinnfeststellungsbescheides ist nach § 122 Abs. 2 Nr. 1 AO der 9. März 06.

Die 2-Jahresfrist des § 171 Abs. 10 AO beginnt gemäß § 108 Abs. 1 AO in Verbindung mit § 187 Abs. 1 BGB mit dem 9. März 06 und endet nach § 188 Abs. 2, 1. HS BGB mit Ablauf des 9. März 08.

Der geänderte Einkommensteuerbescheid muss spätestens bis zum Ablauf des 9. März 08 zur Post gegeben worden sein (§ 171 Abs. 10 AO).

Fall 5: Das Finanzamt Duisburg-Süd hat für die Eheleute Max und Maria Meier für die Vorjahre geänderte Steuerbescheide mit einer erheblichen Steuernachforderung – zu Recht – erlassen. In diesem Jahr wird Maria einen erheblichen Verlust realisieren.

Frage:

- a) Was ist eine Aufrechnung und wo ist sie geregelt?
- b) Wie ist die Aufrechnungslage bei zusammen veranlagten Ehegatten?

Lösung:

- a) Die Aufrechnung ist in § 226 AO geregelt. Sie setzt die Gleichartigkeit und Gegenseitigkeit der Ansprüche, die Erfüllbarkeit der Hauptforderung und die Fälligkeit der Gegenforderung voraus. Gegenstand der Aufrechnung können Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis sowie schuldrechtliche Ansprüche aller Art sein. Neben dem Steueranspruch gehören hierzu:

- der Haftungsanspruch,
- der Erstattungs- und Rückforderungsanspruch,
- der Steuervergütungsanspruch, der Anspruch auf steuerliche Nebenleistungen, z.B. Verspätungszuschläge,
- Kostenerstattungs- und Vorsteuervergütungsansprüche.

Die Voraussetzung der Gleichartigkeit ist erfüllt, wenn die Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis und die Haupt- und Gegenforderung Geldansprüche sind. Gegenseitigkeit bedeutet Schuldner- und Gläubigeridentität, d.h. Hauptforderung und Gegenforderung müssen zwischen denselben Personen bestehen. Der Schuldner des einen Anspruchs muss Gläubiger des anderen Anspruchs sein. Aufrechenbar ist daher nur der eigene Anspruch, nicht der Anspruch eines Dritten. Die Forderung, mit der aufgerechnet wird (Gegenforderung), muss entstanden und fällig sein. Die Forderung, gegen die aufgerechnet wird (Hauptforderung), muss entstanden (erfüllbar) sein. Fälligkeit ist also nicht erforderlich.