

A. Vorbemerkung

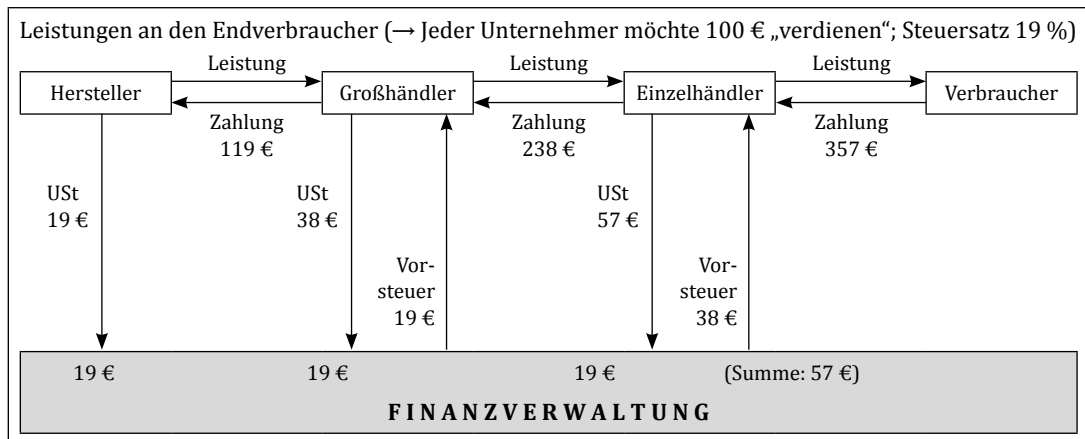
1. System des Umsatzsteuerrechts

Die Umsatzsteuer ist im Gesamtbereich der deutschen Steuergesetze die Steuer, die noch am ehesten systematischen Gesichtspunkten folgt. Das Umsatzsteuergesetz ist nicht nur nach dieser Systematik aufgebaut, Sachverhalte in der Praxis als auch Klausurlösungen auf allen Ebenen – von der Berufsausbildung über die Hochschulausbildung bis zur Steuerberaterprüfung – können nur dann erfolgreich gelöst werden, wenn die Systematik verinnerlicht ist und in jedem Fall – auch wenn es im Einzelfall schwerfällt – immer streng angewendet wird.

Das System des Umsatzsteuergesetzes ergibt sich aus den § 1 bis § 18 UStG. Es ist hilfreich, sich dieses System einzuprägen und es bei der Lösung eines Sachverhalts anzuwenden – in der Praxis wie auch bei der Lösung praktischer Sachverhalte:

- | | |
|--|----------------------------|
| • Liegt ein steuerbarer Umsatz vor? | § 1 bis § 3g UStG |
| • Ist der steuerbare Umsatz auch steuerpflichtig? | § 4 bis § 9 UStG |
| • Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage? | § 10, § 11 UStG |
| • Welcher Steuersatz ist anwendbar? | § 12 Abs. 1, Abs. 2 UStG |
| • Wann entsteht die Steuerschuld? | § 13 UStG |
| • Wer ist Steuerschuldner? | § 13a, § 13b UStG |
| • Wird die Umsatzsteuer aus anderen Gründen geschuldet? | § 13c, § 14c UStG |
| • Welche Vorschriften sind für die Rechnung zu beachten? | § 14 bis § 14b UStG |
| • Ist die Vorsteuer abzugsfähig? | § 15 UStG i.V.m. § 14 UStG |
| • Muss die Vorsteuer berichtigt werden? | § 15a UStG |
| • Wie hoch ist die Umsatzsteuerzahllast? | § 16 UStG |
| • Wann muss die Umsatzsteuer angemeldet werden? | § 18 UStG |

Umsatzsteuer kann eigentlich von jeder/jedem verstanden werden. Es empfiehlt sich, die Regelungen des Umsatzsteuerrechts nicht nur abstrakt zu „lernen“; die Erfahrung zeigt, dass eine vernünftige Lösung nur dann gefunden werden kann, wenn die grundlegenden systematischen Strukturen verstanden worden sind. Das Grundprinzip ist simpel: Es zerfällt von der Idee her in einen Bereich der Steuerentstehung und einen Bereich der Vorsteuerabzugsberechtigung. Ziel der Besteuerung ist es, dass der Endverbrauch mit einer Umsatzsteuer belastet ist, der Unternehmer soll über den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer freigestellt werden. Die Umsatzsteuer ist somit eine „Allphasen-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzugsberechtigung auf Nettobasis“. Ob aber bei dem Unternehmer eine Umsatzsteuer entsteht und ob ein Vorsteuerabzugsanspruch entsteht, sind zwei systematisch zu trennende Vorgänge, es liegen insoweit eigenständige gesetzliche Anspruchsgrundlagen vor. Den Zusammenhang zeigt die folgende Übersicht:



Die Verwendung der besonderen Begriffe des Umsatzsteuerrechts muss immer in der gesetzlich vorgegebenen Form erfolgen. Umgangssprachlich häufig vorkommende andere Verwendungen dieser umsatzsteuerrechtlichen Begriffe führen zu Verwirrungen und damit in der Konsequenz zu falschen Lösungen – und in einer Prüfung gilt: Falsch verwendete Fachbegriffe führen immer zu einem Punktabzug! So ist der Begriff der „Lieferung“ nur i.S.d. wirtschaftlichen Verschaffung der Verfügungsmacht zu verwenden (§ 3 Abs. 1 UStG) und hat nichts mit der „Auslieferung“, also dem Transport der Ware zu tun. „Umsatz“ i.S.d. § 1 Abs. 1 UStG kann sowohl eine Lieferung oder sonstige Leistung, aber auch eine Einfuhr oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb sein, während umgangssprachlich ein Umsatz im Regelfall mit einem „Ausgangsumsatz“ verbunden wird. „Gutschrift“ i.S.d. Umsatzsteuerrechts ist eine Rechnung, die ein Leistungsempfänger für eine ihm gegenüber ausgeführte Leistung ausstellt (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG), umgangssprachlich wird die Gutschrift häufig im Zusammenhang mit Rechnungskorrekturen verwendet („... wir schreiben Ihnen gut ...“). Die Aufzählung ließe sich (fast) beliebig fortsetzen.

Hinweis!

Sehen Sie die Begriffe des Steuerrechts als „Vokabeln“ an – auch bei der perfekten Beherrschung einer Fremdsprache müssen die Vokabeln zutreffend verwendet werden.

2. Falllösungen in Klausuren

Wenn Sie einen Umsatzsteuerfall im Rahmen einer theoretischen Prüfung lösen müssen, ist es entscheidend, dass Sie die Lösung in Ihrer Klausur schulmäßig aufbauen. Prüfen Sie den Fall in der Reihenfolge, die das System des Gesetzes vorgibt. Prüfen Sie innerhalb einer Vorschrift (z.B. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) Tatbestandsmerkmal für Tatbestandsmerkmal, ziehen Sie ein (Zwischen-) Ergebnis und prüfen Sie erst danach die nächste logisch folgende Bestimmung.

Beschreiben Sie Selbstverständliches kurz. Sie brauchen die Zeit, um die Probleme eines Falles zu lösen. Zunächst müssen Sie die Probleme erkennen. Wer keine Probleme erkennt, kann sie auch nicht lösen. Denken Sie aber bitte daran, dass nicht nur die Lösung für die Erzielung der Punkte wichtig ist. Um seine Gedanken deutlich zu machen, muss erst das Problem erkannt und beschrieben werden. Auch hier gilt: Bevor eine Frage nicht gestellt ist, kann auch keine Beantwortung der Frage stattfinden!

Vernachlässigen Sie neben den Problemen aber nicht alle anderen notwendigen Erörterungen. Auch dafür gibt es in einer Klausur Punkte. Verschenken Sie keine Punkte, indem Sie einfache, aber notwendige Darlegungen auslassen.

Es werden aber nicht nur Ergebnisse bewertet, sondern insbesondere auch Begründungen. Es reicht nicht aus anzugeben, dass es so oder anders ist, sondern es muss angegeben werden, weshalb es so und

nicht anders ist. Die Begründungen sollten Sie aber auch wieder möglichst knapp halten, da ansonsten die Zeit nicht ausreichen wird.

Sie müssen den Lösungsweg beschreiben. Ihr Gedankengang muss lesbar sein. Zeichnungen oder Hinweise wie „Ja“ oder „Nein“ reichen nicht aus.

Für die Begründung der Lösung sind primär Gesetze und (Durchführungs-)Verordnungen zu zitieren, die Verwaltungsanweisungen (UStAE) nur sekundär, soweit dort über die gesetzlichen Vorgaben hinausgehende Informationen enthalten sind. Daneben kann bei der Lösung direkt Bezug auf die Richtlinien der Europäischen Union – insbesondere die seit dem 1.1.2007 in Kraft getretene Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) – genommen werden. Beachten Sie, dass zum 1.7.2011 die Durchführungsverordnung Nr. 282/2011 des Rates vom 15.3.2011 (MwStVO) in Kraft getreten ist. Diese Verordnung, die Anwendungsregelungen zur MwStSystRL enthält, hat unmittelbaren Anwendungsvorrang in Deutschland, die Verwaltung hat aus diesem Grund den UStAE in einzelnen Punkten zum 1.7.2011 geändert. In jedem Fall muss auch die aktuelle Rechtsprechung von BFH und EuGH für Lösungen beherrscht und berücksichtigt werden.

B. Fälle des Umsatzsteuerrechts

1. Steuerbarkeit, Unternehmerbegriff, Rahmen des Unternehmens

Fall 1: Unternehmereigenschaft und Rahmen des Unternehmens

Die nachfolgenden natürlichen Personen, juristischen Personen und Personenvereinigungen führen die folgenden Tätigkeiten aus:

- a) Die gemeindliche Kurverwaltung Bad Dürkheim erhebt Kurtaxe und Kurförderabgaben.
- b) Arbeitnehmer A verkauft über „eBay“ seinen privaten Schlafzimmerschrank an eine Privatperson P.
- c) Rentner R hält Beteiligungen an der X-AG und erzielt dabei beträchtliche Dividenden. Außerdem hofft er, die Anteile in einigen Jahren mit erheblichem Gewinn zu veräußern.
- d) Rentner R aus Fall 1 c) ist auch noch schriftstellerisch tätig. Mit seinem Buch „Reich durch Aktiengewinne“ erzielt er einen Umsatz im Kalenderjahr von ca. 30.000 €. Zusätzlich erhält er die Dividenden i.H.v. 10.000 €.

Aufgabe: Beurteilen Sie, ob in den vorgenannten Fällen die Unternehmereigenschaft gegeben ist und bestimmen Sie gegebenenfalls den Rahmen des Unternehmens.

Nehmen Sie im Fall a) auch Stellung zur unternehmerischen Tätigkeit der Körperschaften des öffentlichen Rechts.

Lösung:

- a) Durch das Steueränderungsgesetzes 2015 vom 2.11.2015 (BGBl I 2015, 1834) wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. § 2 Abs. 3 UStG wurde aufgehoben und § 2b UStG neu aufgenommen. Die Änderungen traten am 1.1.2016 in Kraft (vgl. Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG). Die Neuregelung wird von einer Übergangsregelung in § 27 Abs. 22 UStG begleitet, auf deren Grundlage eine jPöR dem FA gegenüber erklären konnte, das bisher geltende Recht für sämtliche vor dem 1.1.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anzuwenden. Diese Übergangsregelung wurde mittlerweile mehrfach jeweils um zwei Jahre verlängert, zuletzt durch das Jahressteuergesetz 2024 (Jahressteuergesetz 2024 vom 2.12.2024, BGBl I 2024 Nr. 387), sodass die Übergangsphase (derzeit) am 31.12.2026 endet (vgl. dazu auch § 27 Abs. 22a UStG). Nach § 27 Abs. 22 Satz 1 UStG ist § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung auf Umsätze, die nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2017 ausgeführt werden, weiterhin anzuwenden. § 2b UStG in der am 1.1.2016 geltenden Fassung ist nach § 27 Abs. 22 Satz 2 UStG auf Umsätze anzuwenden, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden. Die Neuregelung des § 2b UStG ist frühestens ab dem 1.1.2017 anzuwenden.

Nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG konnte die juristische Person des öffentlichen Rechts dem FA gegenüber jedoch einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem (durch die Verlängerung) 1.1.2023 ausgeführte Leistungen weiterhin anwendet. Diese Optionserklärung war spätestens bis zum 31.12.2016 abzugeben (§ 27 Abs. 22 Satz 5 UStG). Es handelte sich dabei um eine nicht verlängerbare Ausschlussfrist. Zur Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG vgl. BMF, Schreiben vom 19.4.2016, BStBl I 2016, 481.

Nach der Neuregelung in § 2b Abs. 1 UStG wird die Parallelität zwischen Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer aufgegeben (bisher Abschn. 2.11 Abs. 4 UStAE).

§ 2b Abs. 1 UStG entspricht im Wesentlichen dem Wortlaut des Art. 13 MwStSystRL. Danach werden Tätigkeiten einer jPöR, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht unternehmerisch ausgeübt. Die entsprechenden Umsätze unterliegen grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. Als Tätigkeiten, die einer jPöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, kommen nur solche in Betracht, bei denen die jPöR im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. aufgrund

eines Gesetzes durch Verwaltungsakt, auf Grundlage eines Staatsvertrags oder auf Grundlage besonderer kirchenrechtlicher Regelungen). Führt die Nichtbesteuerung dieser Leistungen jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, ist abweichend vom allgemeinen Grundsatz eine Umsatzbesteuerung vorzunehmen. Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer. Die Steuerbarkeit privatrechtlicher Handlungen einer jPöR richtet sich allein nach § 2 UStG (vgl. auch BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Gemeindliche Kurverwaltungen, die Kurtaxen und Kurförderungsabgaben erheben, sind in der Regel Betriebe gewerblicher Art (vgl. BFH, Urteil vom 15.10.1962, I 53/61 U, BStBl III 1962, 542). Ab 1.1.2017 (bei Anwendung der Übergangsregelung spätestens ab dem 1.1.2027) ist nicht mehr der Betrieb gewerblicher Art für die Umsatzbesteuerung von Bedeutung. Die Unternehmereigenschaft der jPöR bestimmt sich nach den allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG. Danach sind jPöR grundsätzlich als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein. Sind jPöR wirtschaftlich i.S.v. § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie jedoch gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG; BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Erbringt eine jPöR dagegen Leistungen auf privatrechtlicher Grundlage und damit unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer, werden diese Tätigkeiten nicht von § 2b UStG erfasst; diese Leistungen unterliegen stets der Umsatzsteuer (BMF, Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016, 1451).

Die Gemeinde unterlag nach früher national vertretener Auffassung mit den durch die Kurtaxe abgegoltenen Leistungen der Umsatzsteuer; allerdings hat der EuGH dies zumindest in bestimmten Konstellationen anders gesehen. Die Kurförderungsabgaben sind dagegen nicht als Entgelte für Leistungen der Gemeinden zu betrachten und nicht der Steuer zu unterwerfen (Abschn. 2.11 Abs. 13 UStAE; dies dürfte auch bei Anwendung von § 2b UStG entsprechend gelten).

Bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen tätigt die Gemeinde nach bisher noch von der Finanzverwaltung vertretener Rechtsauffassung (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 13 UStAE) als Unternehmerin eine einheitliche Gesamtleistung, die sich aus verschiedenartigen Einzelleistungen (z.B. die Veranstaltung von Kurkonzerten, das Gewähren von Trinkkuren sowie das Überlassen von Kurbädern, Kurstränden, Kurparks und anderen Kuranlagen oder -einrichtungen zur Benutzung) zusammensetzt (Abschn. 12.11 Abs. 5 UStAE). Es handelt sich dabei um eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Der EuGH (Urteil vom 13.7.2023, C-344/22 – Gemeinde A, UR 2023, 648) sowie nachfolgend der BFH (Urteil vom 18.10.2023, XI R 21/23, BFH/NV 2024, 609) haben festgestellt, dass die Bereitstellung von Kureinrichtungen durch eine Gemeinde keine Leistung gegen Entgelt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (entspricht Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL) darstellt, wenn die Gemeinde von Besuchern, die sich in der Gemeinde aufhalten, aufgrund einer kommunalen Satzung eine Kurtaxe in Höhe eines bestimmten Betrags pro Aufenthaltstag erhebt, wobei die Verpflichtung zur Entrichtung dieser Taxe nicht an die Nutzung dieser Einrichtungen, sondern an den Aufenthalt im Gemeindegebiet geknüpft ist und diese Einrichtungen für jedermann frei und unentgeltlich zugänglich sind. Konkret bedeutet dies, dass eine Gemeinde dann eine Leistung gegen ein (Sonder-)Entgelt ausführt, wenn der Kreis der Leistungsempfänger durch die Zahlung bestimmt wird und Dritte insoweit von der Nutzung ausgeschlossen sind. Soweit aber pauschal

hat bei der Steuerberechnung den Steuersatz zugrunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt. Das gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

In beiden Fällen ist der Verein definitiv mit der Umsatzsteuer belastet, da ein Vorsteuerabzug i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ausscheidet. Der Vorsteuerabzug des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG setzt voraus, dass der Unternehmer die Leistung für sein Unternehmen bezieht. Da die Leistung für den ideellen – nichtunternehmerischen – Bereich des Vereins ausgeführt wurde, scheidet der Vorsteuerabzug aus.

11. Unternehmensvermögen/Vorsteuerabzug/ Vorsteuerberichtigung/Vorsteuer-Vergütungsverfahren

Fall 113: Vorsteuerabzug der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer

Unternehmer U erhält für die Inanspruchnahme einer Leistung für sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer eine Rechnung i.H.v. 16.000 € zzgl. 19 % Umsatzsteuer i.H.v. 3.140 €. U zahlt den Betrag von 19.140 €.

Aufgabe: Prüfen Sie den Vorsteuerabzug des U.

Lösung:

U ist offensichtlich Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und bezieht die Leistung für Zwecke seines Unternehmens.

Aus dem Leistungsbezug hat U grundsätzlich den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG. Voraussetzung ist, dass der Leistende Unternehmer ist und eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung ausführt – dies wird hier unterstellt. Allerdings ist der Vorsteuerabzug auf die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer beschränkt (Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Der leistende Unternehmer hat zu viel Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ($16.000 \text{ €} \times 19 \% = 3.040 \text{ €}$). Nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG berechnet sich die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer aus dem Betrag, den der leistende Unternehmer für die von ihm ausgeführte Leistung erhält oder erhalten soll, abzüglich der darin enthaltenen gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer – hier: $19.140 \text{ €} : 119 \times 19 = 3.055,97 \text{ €}$. U kann diesen Betrag als Vorsteuer abziehen. Teilweise wird – aufgrund einer nicht veröffentlichten Entscheidung des BFH die Auffassung vertreten, dass nur die „richtige“ Umsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden darf. Die Differenz zu der für die ausgeführte Leistung geschuldeten Steuer von ($3.140 \text{ €} - 3.055,97 \text{ €} = 84,03 \text{ €}$) schuldet der leistende Unternehmer nach § 14c Abs. 1 UStG. Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet (Abschn. 15.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

Der Leistungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und inhaltliche Richtigkeit zu überprüfen (Abschn. 15.2a Abs. 6 UStAE). Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Bei unrichtigen Angaben entfällt der Vorsteuerabzug. Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags. Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden.

Fall 114: Vorsteuerauschlussumsätze i.S.d. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG

Die Bau-GmbH aus Kiel möchte in Dänemark Massivhäuser erstellen und beauftragt dafür den dänischen Architekten A mit der Planung eines Prototyps unter Beachtung des dänischen Baurechts. Die Bau-GmbH möchte die Massivhäuser auf den von ihr erworbenen Grundstücken in Dänemark errichten und an dortige Privatkunden veräußern. Für die Planung des Prototyps vereinbart die Bau-GmbH mit dem Architekten ein Honorar von 80.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie die umsatzsteuerrechtlichen Folgen der Beteiligten.

Lösung:

Die Bau-GmbH als auch A sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da sie Leistungen selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht ausführen.

Der Architekt tätigt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Der Leistungsort für die Leistung des Architekten bestimmt sich nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchst. c UStG, da die Leistung nicht in einem engen Zusammenhang mit einem konkreten Grundstück steht (Abschn. 3a.3 Abs. 10 Nr. 1 UStAE). Der Leistungsort der B2B-Leistung des Architekten bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und ist in Kiel, da dort der Leistungsempfänger (Bau-GmbH) sein Unternehmen betreibt. Die Leistung ist somit im Inland steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Leistung des dänischen Architekten ist in Deutschland steuerpflichtig, da keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG zur Anwendung kommt. Nach § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG schuldet die Bau-GmbH die Umsatzsteuer für die im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung des im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Architekten (§ 13b Abs. 7 Satz 2 UStG). Die Umsatzsteuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

Die Bemessungsgrundlage beträgt nach § 10 Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 UStG 80.000 €. Bei einem Steuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt die Umsatzsteuer 15.200 €, die von der Bau-GmbH geschuldet wird.

Unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ist die Umsatzsteuer von der Bau-GmbH als Vorsteuer abziehbar. Die abziehbare Vorsteuer ist dann abzugsfähig, wenn sie nicht mit Ausschlussumsätzen i.S.d. § 15 Abs. 2 UStG im Zusammenhang steht. Zwischen Eingangs- und Ausgangsleistung muss nach dem objektiven Inhalt der bezogenen Leistung ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang bestehen (Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 3 UStAE). Die bezogene Architektenleistung steht mit zukünftigen Grundstücksveräußerungen in Dänemark in Zusammenhang. Diese Grundstückslieferungen werden nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG in Dänemark ausgeführt, wo der Gegenstand der Lieferung sich im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet. Die Ausgangsleistungen werden in Deutschland nicht steuerbar i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sein.

Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug aus inländischen Leistungsbezügen grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). Der Abzug entfällt unabhängig davon, ob der maßgebliche Umsatz nach dem Umsatzsteuerrecht des Staats, in dem er bewirkt wird, steuerpflichtig ist oder als steuerfreier Umsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sich der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht beurteilt (Abschn. 15.14 Abs. 1 UStAE). Der Verkauf der Grundstücke wäre in Deutschland nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei; eine Option wäre schon allein wegen des Verkaufs an Nichtunternehmer nach § 9 Abs. 1 UStG im Inland ausgeschlossen. Da eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 15 Abs. 3 UStG nicht vorliegt, ist die von der Bau-GmbH im Reverse-Charge-Verfahren geschuldete Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Fall 115: Mindestnutzung gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG/Vorsteuerberichtigung

Unternehmer K (Regelbesteuerung) erwirbt am 15.8.01 einen Pkw für 80.000 € zzgl. 15.200 € USt. Er benutzt das Fahrzeug, wie beim Kauf geplant, nachweislich in der Zeit vom 15.8.01 bis 31.12.01 nur zu 8 % für unternehmerische Zwecke. Im darauffolgenden Jahr nutzt er das Fahrzeug zu 20 % für unternehmerische Zwecke.

Aufgabe: Prüfen Sie den Vorsteuerabzug des K aus der Anschaffung des Pkw, welche Konsequenzen ergeben sich aufgrund der Nutzungsänderung.

Lösung:

K ist offensichtlich Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG und bezieht den Pkw sowohl für Zwecke seines Unternehmens als auch für unternehmensfremde (private) Zwecke.

Die 15.200 € Vorsteuer sind gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht abziehbar. Da das Fahrzeug im Kalenderjahr der Anschaffung bzw. der erstmaligen Verwendung zu weniger als 10 % unternehmerisch genutzt werden sollte (unternehmerische Mindestnutzung), gehört es zum nicht unternehmerischen Bereich (Zuordnungsverbot); das Fahrzeug kann weder ganz noch teilweise – auch nicht zu 8 % – dem Unternehmen zugeordnet werden. Die Voraussetzung „Lieferung an das Unternehmen“ liegt nicht vor (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG; Abschn. 15.2c Abs. 1 Satz 3 und Abs. 5 UStAE). Die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG ist von einer unionsrechtlichen Genehmigung des Rats der Union abhängig; derzeit ist diese Genehmigung bis 31.12.2027 befristet. Bezüglich dieses Fahrzeugs kann kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden.

Nach Erhöhung auf mindestens 10 % unternehmerische Nutzung im Folgejahr, kann der Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet werden (Einlage in das Unternehmen). Die Einlage eines Gegenstands aus dem nichtunternehmerischen Bereich in das Unternehmen eröffnet dem Unternehmer in den Folgejahren keine Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung, Abschn. 15a.1 Abs. 6 Satz 2 Nr. 5 UStAE. Eine sog. „Einlagenentsteuerung“ ist nach der derzeit geltenden Fassung der MwStSystRL wie auch des deutschen UStG nicht möglich, obwohl zumindest aus dem Grundsatz der Neutralität dieses Ergebnis zweifelhaft sein kann.

Fall 116: Berechnung des Vorsteuerberichtigungsbetrags

Unternehmer U errichtet ein gemischt genutztes Gebäude, das er, wie von Anfang an beabsichtigt, ab Fertigstellung hälftig vorsteuerabzugsberechtigt und vorsteuerabzugsschädlich vermietet. Die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbare Vorsteuer beträgt 189.000 € (Ausgangsbetrag). Dieser Betrag ist die spätere Ausgangsbasis für § 15a UStG. Nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 UStG sind davon abzugsfähig 50 % = 94.500 €, bezogen auf die ursprüngliche Verwendungsabsicht (maßgebende Verhältnisse). Im fünften Jahr des Vorsteuerberichtigungszeitraums verwendet U die steuerpflichtig vermieteten Räume vier Monate lang ausschließlich für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangssumsätze, die restliche Nutzung bleibt unverändert.

Aufgabe: Ermitteln Sie den Vorsteuerberichtigungsbetrag im Jahr der Nutzungsänderung.

Lösung:

U ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, zum Rahmen seines Unternehmens gehört die Vermietung. Das Gebäude gehört zu seinem Unternehmensvermögen (Zuordnungsgebot). Das Gebäude wird z.T. für vorsteuerabzugsberechtigende und z.T. für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet. Die Verwendungsabsicht ist für den erstmaligen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG maßgeblich (Vorsteueraufteilung). Nach den Ausgangsdaten ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu 50 % möglich gewesen.

Ändern sich innerhalb des maßgeblichen Vorsteuerberichtigungszeitraums – nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG fünf Jahre, bei Immobilien nach § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG zehn Jahre – die Verhältnisse, der zum Vorsteuerabzug berechtigenden zu den, den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätzen, muss eine Anpassung des Vorsteuerabzugs vorgenommen werden („Vorsteuerberichtigung“).

Ausgangsbasis ist der gesamte Vorsteuerbetrag i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG = 189.000 €, und nicht der nach § 15 Abs. 2 bis Abs. 4 UStG abzugsfähige Teil. Der gesamte Umsatzsteuerbetrag ist nach § 15a Abs. 5 Satz 1 UStG gleichmäßig auf den gesamten (zehnjährigen) Berichtigungszeitraum zu verteilen. Die Verwendungsänderung bezieht sich auf die geplante Nutzung zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs im Verhältnis zur tatsächlichen Nutzung im jeweiligen Kalenderjahr (Verwendungsänderung). Die Berichtigung ist für jedes einzelne Kalenderjahr vorzunehmen („pro rata temporis“).

Zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs sollte das Gebäude zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet werden. Im Jahr der Vorsteuerberichtigung wurde das Gebäude vier Monate zu 0 % und acht Monate zu 50 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet. Im Durchschnitt wurde das Gebäude damit im Kalenderjahr zu $(4 \times 0 \% + 8 \times 50 \% : 12 =)$ 33,33 % für vorsteuerabzugsberechtigende Zwecke verwendet. Die Verwendungsänderung beträgt damit $(50 \% - 33,33 \% =)$ 16,67 %.

Die Vorsteuerberichtigung kann allgemein nach der Formel: Vorsteuerbetrag \times Berichtigungszeit \times Verwendungsänderung berechnet werden. Damit ergibt sich ein Berichtigungsbetrag von $(189.000 € \times 12/120 \times 16,67 \%) =$ 3.150 €.

Der Berichtigungsbetrag ist in der Jahressteuererklärung anzugeben (§ 44 Abs. 3 UStDV) und führt für U zu einem Rückzahlungsbetrag an die Finanzverwaltung. Ertragsteuerrechtlich führt dies für U zu Betriebsausgaben (Werbungskosten), § 9b EStG.

Fall 117: Beginn und Ende des Vorsteuerberichtigungszeitraums (§ 45 UStDV)

Unternehmer U hat am 10.1.01 eine Maschine angeschafft, die er zunächst wie geplant ab diesem Zeitpunkt zu 90 % zur Erzielung von vorsteuerabzugsberechtigten Umsätzen und zu 10 % zur Erzielung von vorsteuerabzugsschädlichen Umsätzen verwendet. Die Vorsteuern aus der Anschaffung betragen 80.000 €. Ab dem 1.8.01 nutzt U die Maschine nur noch zu 10 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

Aufgabe: Ermitteln Sie den Vorsteuerberichtigungsbetrag für Jahr 01 und die Folgejahre.

Lösung:

U ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG. Die Maschine gehört zu seinem Unternehmensvermögen (Zuordnungsgebot). Die Maschine wird z.T. für vorsteuerabzugsberechtigende und z.T. für vorsteuerabzugsschädliche Ausgangsleistungen verwendet. Die Verwendungsabsicht ist für den erstmaligen Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 bis Abs. 4 UStG maßgeblich (Vorsteueraufteilung). Nach den Ausgangsdaten ist der Vorsteuerabzug im Rahmen der Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu 90 % möglich gewesen. Damit konnte U im Rahmen seiner Umsatzsteuervoranmeldung für den Erwerbsmonat (Januar) eine Vorsteuer von $(80.000 € \times 90 \%) =$ 72.000 € abziehen.

Für die Maschine gilt nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG ein Vorsteuerberichtigungszeitraum von fünf Jahren, der auch nicht nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG gekürzt wird. Da die Maschine am 10.1.01. erstmalig verwendet wird, würde der Berichtigungszeitraum eigentlich zu diesem Zeitpunkt beginnen. Nach § 45 UStDV wird aber der Berichtigungszeitraum auf volle Monate gerundet. Da die erstmalige Verwendung vor dem 16. des Monats beginnt, wird der Januar mitberücksichtigt (die Regelung des § 45 UStDV ist zwar für das Ende des Berichtigungszeitraums formuliert, wird aber für den Beginn des Berichtigungszeitraums analog angewendet).

Umsätze Dezember 01	79.234 €	
Steuersatz 19 % = Umsatzsteuer		15.768 €
abzugsfähige Vorsteuer		<u>./.</u> 8.572 €
verbleibende Steuer = Zahllast Dezember 01		7.196 €
abzüglich der geleisteten Sondervorauszahlung gem. § 48 Abs. 4 UStDV		<u>./.</u> 4.935 €
Zahllast Dezember 01		2.261 €

Gem. § 48 Abs. 2 UStDV hat U die Sondervorauszahlung für das Kalenderjahr 02 bis zum 10.2.02 zu berechnen, anzumelden und zu entrichten. Da U seine gewerbliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres 02 ausgeübt hat, ist die Summe der Vorauszahlungen dieses Zeitraums in eine Jahressumme umzurechnen (§ 47 Abs. 2 UStDV).

Ermittlung der Sondervorauszahlung für 02:

November	5.628 €
Dezember	+ 2.261 €
zzgl. Sondervorauszahlung 01	+ <u>4.935 €</u>
Vorauszahlungen 01	12.824 €
die umgerechnete Jahressumme beträgt: $12.824 \text{ €} : 2 \text{ Monate} \times 12$	76.944 €
Die Sondervorauszahlung beträgt nach § 47 Abs. 1 Satz 2 UStDV $\frac{1}{11}$ dieser Jahressumme: $76.944 \text{ €} : 11 =$	6.995 €

13. Kleinunternehmer/Gesamtumsatz/Istbesteuerung

Fall 128: Istbesteuerung nach § 20 UStG

Unternehmer U hat im Juni 01 seine unternehmerische Tätigkeit begonnen und einen tatsächlichen Gesamtumsatz i.H.v. 355.800 € erzielt. In diesem Gesamtumsatz enthalten ist ein Umsatz aus der Veräußerung von Anlagevermögen i.H.v. 30.000 €. Zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit schätzt U seinen voraussichtlichen Gesamtumsatz von Juni bis Dezember 01 auf 298.000 €. Eine Veräußerung von Anlagevermögen war zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit nicht absehbar.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob die Istbesteuerung in den Kalenderjahren 01 und 02 möglich ist.

Lösung:

Für die Anwendung der Istbesteuerung im Kalenderjahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit ist auf den voraussichtlichen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs abzustellen. Der voraussichtliche Gesamtumsatz von Juni bis Dezember 01 war nach den bisherigen Regelungen in einen voraussichtlichen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (Abschn. 20.1 Abs. 4 UStAE). Da die Regelung des § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG nur auf die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 2 UStG (in der Fassung seit dem 1.1.2025) verweist und in der reformierten Regelung der Kleinunternehmerbesteuerung keine Aussage mehr zu einer Umrechnung bei Begründung der unternehmerischen Tätigkeit enthalten ist, ist fraglich, ob weiterhin eine Hochrechnung auf einen Jahresumsatz erfolgen kann. Da es aber nach dem Sinn und Zweck der Regelung keinen Sinn machen würde, wenn jeder Unternehmer erst einmal aufgrund des im Rumpfwirtschaftsjahr

erzielten Umsatzes als Istbesteuerer startet, wird hier erst einmal an der Hochrechnung festgehalten, die Finanzverwaltung hat sich zu dieser Fragestellung noch nicht geäußert.

$293.000 \text{ €} : 7 \text{ Monate} \times 12 \text{ Monate} = 510.857 \text{ €}$. Da der voraussichtliche Jahresgesamturnsatz 800.000 € nicht übersteigt, kann die Istbesteuerung nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG beantragt werden; dies würde erst recht gelten, wenn ab 2025 keine Hochrechnung in einen Jahresumsatz mehr vorzunehmen wäre.

Für die Anwendung der Istbesteuerung im Kalenderjahr 02 darf der tatsächlich umgerechnete Vorjahresgesamturnsatz 800.000 € nicht übersteigen. Die Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens sind nach ausdrücklicher Regelung in § 19 Abs. 2 UStG seit dem 1.1.2025 nicht im Gesamtumsatz zu erfassen.

Tatsächlicher Gesamtumsatz ohne die Veräußerung des Anlagevermögens: $325.800 \text{ €} : 7 \text{ Monate} \times 12 \text{ Monate} = 558.514 \text{ €}$. Da der tatsächliche Vorjahresgesamturnsatz 800.000 € nicht übersteigt, kann der Unternehmer im Kalenderjahr 02 die Istbesteuerung weiter anwenden. Dies würde erst recht gelten, wenn es aufgrund fehlender gesetzlicher Regelung seit dem 1.1.2025 nicht mehr zu einer Hochrechnung eines Jahresumsatzes auf einen Gesamtjahresumsatz kommen sollte.

Fall 129: Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG

Unternehmer U hat im Juni 01 seine unternehmerische Tätigkeit begonnen und im Jahr 01 von seinen Kunden insgesamt 23.000 € erhalten. In diesem Betrag enthalten ist ein Umsatz aus der Veräußerung von Anlagevermögen i.H.v. 3.000 €. Da seine Umsätze stark steigen, übersteigen seine Einnahmen am 12.11.02 den Betrag von 100.000 €.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob die Kleinunternehmerregelung in den Kalenderjahren 01 und 02 möglich ist.

Lösung:

U ist offensichtlich Unternehmer, da er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig wird oder tätig werden will. Ob er die Sonderregelung für Kleinunternehmer nach § 19 UStG in Anspruch nehmen kann, hängt von der Höhe des Gesamtumsatzes ab. Die Regelungen für die Kleinunternehmerbesteuerung sind zum 1.1.2025 umfassend reformiert worden.

Für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Kalenderjahr des Beginns der unternehmerischen Tätigkeit ist seit 2025 nicht mehr auf den voraussichtlichen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs abzustellen. Damit startet dem Grunde nach jeder Unternehmer erst einmal als Kleinunternehmer, soweit er nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 3 UStG verzichtet. Erst wenn der Unternehmer die Gesamtumsatzgrenze von 25.000 € (§ 19 Abs. 1 UStG) im Jahr der Unternehmensgründung überschreiten sollte, würde er mit dem Umsatz, mit dem er die Gesamtumsatzgrenze übersteigt, von der Kleinunternehmerbesteuerung in die Regelbesteuerung wechseln. Nach § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG bleiben Umsätze mit Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens bei der Berechnung des Gesamtumsatzes unberücksichtigt. Der Gesamtumsatz berechnet sich nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung); fiktive Umsatzsteuerbeträge sind nicht hinzuzurechnen (da der Kleinunternehmer steuerfreie Umsätze ausführt, stellen die Einnahmen seine Umsätze i.S.d. Umsatzsteuerrechts dar). Da der Jahresgesamturnsatz i.H.v. 20.000 € (23.000 € abzüglich der 3.000 € für das Anlagevermögen) nicht den Betrag von 25.000 € übersteigt, bleibt U das gesamte Kalenderjahr 01 Kleinunternehmer.

Für die Anwendung der Kleinunternehmerregelung im Kalenderjahr 02 kommt es auf den tatsächlich realisierten Gesamtumsatz des Jahres 01 an, eine Hochrechnung in einen Gesamtjahresumsatz erfolgt nicht. Da der Gesamtumsatz 01 nicht mehr als 25.000 € betragen hat, startet U auch im Jahr 02 als Kleinunternehmer und führt steuerfreie Umsätze aus. Allerdings kommt es mit dem Umsatz, mit dem der Gesamtumsatz im Jahr 02 den Betrag von 100.000 € übersteigt, zum Wechsel der Besteuerung. Der Umsatz am 12.11.02, mit dem Grenze von 100.000 € überstiegen wird, ist der erste Umsatz, den U als regelbeststeuerter Unterneh-

mer ausführt – dieser Umsatz kann nicht mehr nach § 19 Abs. 1 UStG steuerfrei ausgeführt werden. Die bis dahin ausgeführten Umsätze bleiben aber als Kleinunternehmerumsätze steuerfrei nach § 19 Abs. 1 UStG.

Im Jahr 03 kann U dann weiterhin die Kleinunternehmerbesteuerung nicht anwenden, da sein Umsatz im Vorjahr (Jahr 02) mehr als 25.000 € betragen hat.

Fall 130: Kleinunternehmerregelung i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG/Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG/Erweiterung der unternehmerischen Tätigkeit

Die Versicherungs-GmbH (V) mit Sitz in Landau ist seit Jahren als Versicherungsvertretung tätig. Sie vertritt verschiedene inländische Versicherungsgesellschaften und vermittelt für diese Aufträge an Privatkunden; ihre Umsätze daraus betragen pro Jahr mehr als 800.000 €.

Im April 02 entschließt sich die V, ihr Geschäft auszubauen und vermittelt nunmehr auch günstige Privat-Kfz-Leasingverträge für diverse inländische Leasinggesellschaften. Die vereinnahmten Beträge für diese Umsätze beliefen sich im Jahr 02 auf 21.789 €. Im Jahr 03 überschreiten die Umsätze aus der Vermittlung der Leasingverträge Anfang Oktober die Grenze von 100.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie zu Steuerbarkeit und Steuerpflicht bezüglich der Vermittlung von Versicherungs- und Leasingverträgen durch V Stellung.

Prüfen Sie die in Betracht kommende Besteuerungsform für V im Jahr 02 und 03.

Lösung:

V ist Unternehmer (§ 2 Abs. 1 UStG), da sie selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist. Sie wird auch im Rahmen ihres Unternehmens tätig. Der Rahmen des Unternehmens bestand bisher in der Versicherungsvermittlung, in 01 wird der Rahmen der unternehmerischen Betätigung um die Vermittlung der Leasingverträge erweitert.

Mit beiden Unternehmerteilen (Grundgeschäfte) tätigt V sonstige Leistungen (Vermittlungen) nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Es handelt sich dabei um Vermittlungsleistungen, die im Namen und für Rechnung des Unternehmers erbracht werden, der die vermittelte Leistung ausführt. Da die Vermittlung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird, bestimmt sich der Ort der Leistungen nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und liegt jeweils im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) – Leistungsempfänger der Vermittlungsleistung sind nicht die Privatkunden, sodass die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG erfolgen kann. Da die Leistungen auch gegen Entgelt ausgeführt werden, sind diese Umsätze steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Die Umsätze aus der Versicherungsvertretung sind nach § 4 Nr. 11 UStG von der Umsatzsteuer befreit, während die Vermittlung der Leasingverträge nicht unter eine Befreiung des § 4 UStG fallen und damit steuerpflichtig sind.

V könnte Kleinunternehmer nach § 19 UStG sein. Für die Überprüfung der Grenzen kommt es auf den Gesamtumsatz an (§ 19 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 UStG). Dabei darf jeweils der tatsächliche Gesamtumsatz des Vorjahres 25.000 € und im laufenden Kalenderjahr nicht mehr als 100.000 € betragen.

Besteuerungsform im Kalenderjahr 02:

Der tatsächliche Gesamtumsatz für das Jahr 01 (Vorjahr) beträgt 0 €, da die Umsätze aus der Versicherungsvertretung nicht zum Gesamtumsatz gehören (§ 19 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 4 Nr. 11 UStG). Ab der Unternehmenserweiterung stellen die Umsätze aus der Vermittlung der Leasingverträge Umsätze dar, die in Ermangelung einer Steuerbefreiung in den Gesamtumsatz nach § 19 Abs. 2 UStG fallen. Da der Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahrs (02) nicht den Betrag von 100.000 € übersteigt, bleibt V im gesamten Kalenderjahr 02 Kleinunternehmer (soweit nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet wird). Demnach ist V im Jahr 02 Kleinunternehmer, sodass die Umsätze aus der Vermittlung

Die Beförderung des Gegenstands stellt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Leistungsempfänger der Beförderungsleistung des F (Belgien) ist S (Deutschland) als Unternehmer. Die Ortsbestimmungen des § 3b Abs. 1 Satz 3 und § 3b Abs. 3 UStG sind nur bei Güterbeförderungen sowie innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen anzuwenden, wenn die Beförderungsleistungen an Nichtunternehmer ausgeführt werden. Da der Leistungsempfänger S Unternehmer ist, richtet sich der Ort der Beförderungsleistung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (B2B-Dienstleistung). Die Beförderungsleistung wird am Sitzort des Leistungsempfängers S in Deutschland erbracht und ist nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG im Inland steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. S ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, da der leistende Unternehmer ein ausländischer Unternehmer ist (§ 13b Abs. 7 UStG).

Leistungsempfänger der Besorgungsleistung des S ist Unternehmer U aus Frankreich. Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. Dies kann z.B. für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung von Bedeutung sein, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird (Abschn. 3.15 Abs. 3 UStAE).

Da der Leistungsempfänger U Unternehmer ist, richtet sich der Ort der Besorgungsleistung (nach den Kriterien der besorgten Beförderungsleistung) nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG (B2B-Dienstleistung). Die sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) wird am Sitzort des Leistungsempfängers U in Frankreich erbracht. U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach Art. 196 MwStSystRL (§ 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, § 13b Abs. 7 UStG).

16.8 Innergemeinschaftliche Lohnveredelungen

Fall 171: Innergemeinschaftliche Lohnveredelungen

Unternehmer D aus Dänemark erwirbt von Unternehmer A aus Deutschland eine Maschine für 180.000 €. Diese Maschine muss für die betriebliche Nutzung bei D noch an betriebsspezifische Gegebenheiten angepasst werden. Diese Bearbeitung (Werkleistung) übernimmt Unternehmer B aus Deutschland für 25.000 €. Nach der Bearbeitung befördert B die Maschine zu D nach Dänemark.

Aufgabe: Beurteilen Sie die Umsätze der beteiligten Unternehmer. Alle Unternehmer verwenden die USt-IdNr. ihres Heimatstaats.

- a) B handelt im Auftrag des A.
- b) B handelt im Auftrag des D.

Lösung:

D als auch A und B sind Unternehmer nach § 2 Abs. 1 UStG, da sie selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht Umsätze tätigen. Die Leistungen werden jeweils im Rahmen des Unternehmens ausgeführt.

Ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a UStG liegt nicht vor, da nicht Umsatzgeschäfte von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden.

a) B handelt im Auftrag des A:

B führt gegenüber dem A eine Werkleistung aus, da er bei der Ausführung seiner Leistung nur Nebensachen oder Zutaten verwendet, Hauptstoff liegt nach den Sachverhaltsangaben nicht vor (Ausschluss Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG). Der Ort der als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG einzuordnenden Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG am Sitzort des Leistungsempfängers (Auftraggebers) und befindet sich am Unternehmersitz des A. Damit ist die Leistung des B im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) nach

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegt keiner Steuerbefreiung nach § 4 UStG. Da B kein ausländischer Unternehmer (§ 13b Abs. 7 UStG) ist, schuldet er die Umsatzsteuer, § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

B befördert den bearbeiteten Gegenstand im Auftrag von A zu D. Gegenstand der Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG ist die bearbeitete Maschine. Der Ort der Lieferung der bearbeiteten Maschine von A zu D befindet sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG dort, wo B mit der Beförderung beginnt. Die Lieferung A an D ist im Inland ausgeführt und nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar im Inland. Da D ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt, gegenüber A mit seiner dänischen USt-IdNr. auftritt und der Gegenstand körperlich von Deutschland nach Dänemark gelangt, liegt eine innergemeinschaftliche Lieferung vor (§ 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG) die nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG steuerfrei ist, wenn die Lieferung zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung nach § 18a UStG aufgenommen wurde.

D muss in Dänemark einen steuerbaren (analog § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3, § 3d Satz 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG) innergemeinschaftlichen Erwerb der Besteuerung unterwerfen, der auch keiner Steuerbefreiung analog § 4b UStG unterliegt.

b) B handelt im Auftrag des D:

A befördert die Maschine im Auftrag des D zu B. Nach § 3 Abs. 1 UStG verschafft A dem D dadurch die Verfügungsmacht an der Maschine (Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG), dass er sie zu einem Dritten im Auftrag des D befördert. Nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG ist der Ort der Lieferung des A an D dort, wo sich die Maschine zu Beginn der Beförderung von A zu D befindet. Die Lieferung von A an D ist im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt und damit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. A tätigt an D eine innergemeinschaftliche Lieferung:

- Abnehmer D hat den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet versendet (durch B im Auftrag des D), § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG;
- die Bearbeitung der Maschine durch B als Beauftragter des D vor der Beförderung ins übrige Gemeinschaftsgebiet ist unschädlich für die Steuerbefreiung (§ 6a Abs. 1 Satz 2 UStG);
- der Abnehmer hat den Gegenstand (Maschine) für sein Unternehmen erworben, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UStG;
- der Erwerb der Maschine unterliegt beim Abnehmer in Dänemark der Erwerbsbesteuerung, weil die Maschine bei einer Lieferung an den Abnehmer (Erwerber) aus dem Gebiet eines Mitgliedstaats (Deutschland) in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats (Dänemark) gelangt ist (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG), der Erwerber ein Unternehmer ist, der die Maschine für sein Unternehmen erworben hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG) und die Voraussetzungen der Ausnahme des § 1a Abs. 3 UStG nicht vorliegen (D ist regelbesteuerter Unternehmer), § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG;
- der Erwerber D gegenüber dem Lieferer A seine gültige, aus einem anderen Mitgliedstaat stammende USt-IdNr. verwendet hat, § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG;
- die o.g. Voraussetzungen – so auch die Bearbeitung der Maschine durch B – müssen durch A nach § 6a Abs. 3 UStG nachgewiesen werden.

Die Werkleistung des B gegenüber D ist im Inland nicht steuerbar. Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG und befindet sich am Unternehmenssitz des D in Dänemark. Die Werkleistung ist in Dänemark analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und unterliegt dort keiner Steuerbefreiung. D als Leistungsempfänger wird in Dänemark zum Steuerschuldner (Art. 196 MwStSystRL, analog § 13b Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, § 13b Abs. 7 UStG). Nach § 14a Abs. 1 UStG hat B eine Rechnung zu erteilen, in der seine USt-IdNr. und die des D anzugeben ist. In der Rechnung ist B zur Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ verpflichtet.

C. Klausuren

1. Klausur – Frederik Hellmann

Klausurhinweis: Bei der Klausur 1. „Frederik Hellmann“ handelt es sich um eine Klausur auf hohem Prüfungsniveau (Steuerberaterprüfung; Masterprüfung). Je nach Verwendungsbereich sollte hier von einer Prüfungszeit von ca. zwei Stunden (z.B. bei einer Steuerberaterprüfung) oder drei Stunden (z.B. bei einer Masterprüfung in einem Vertiefungsfach) ausgegangen werden.

Allgemeine Hinweise:

Erforderliche Belege und Aufzeichnungen sind vorhanden. Voranmeldungszeitraum ist der Kalendermonat.

Soweit aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht

- enthalten Rechnungen die nach §§ 14, 14a UStG bzw. §§ 33, 34, 34a UStDV erforderlichen Angaben,
- wurden keine Erklärungen nach § 19 Abs. 3 UStG abgegeben,
- versteuern alle angesprochenen Unternehmer ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und nach vereinbarten Entgelten. Soweit gesetzlich zulässig, hat Frederik Hellmann einen Antrag auf Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestellt, dem vom Finanzamt dann stattgegeben worden ist,
- gibt Frederik Hellmann quartalsweise Voranmeldungen ab,
- verwenden die Unternehmer im innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehr – soweit sie mit einer USt-IdNr. auftreten – die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ihres Heimatlands,
- sind die Umsatz- und Erwerbsschwellen nicht überschritten, es sei denn, es ergibt sich Gegenteiliges ausdrücklich aus dem Sachverhalt,
- wurden gemischt genutzte Wirtschaftsgüter dem Unternehmensvermögen zugeordnet,
- entspricht die tatsächliche Verwendung der geplanten,
- liegen alle angegebenen Orte im Inland,
- ist von einem Umrechnungskurs CHF zu € von 1:1 auszugehen.

Alle Kalenderjahre vor 01 sind bestandskräftig veranlagt. Die steuerliche Beurteilung war jeweils zutreffend. Das Kalenderjahr 02 gilt als abgelaufen.

Sachverhalt:

- 1) Rechtsanwalt Frederik Hellmann ist seit Jahren in Berlin bei einer großen Rechtsanwaltssozietät angestellt, im Laufe der Jahre hat er sich zu einem gefragten Experten für Künstlerrecht entwickelt. Seinen Traum, eines Tages selbst eine erfolgreiche Rechtsanwaltskanzlei zu führen, möchte er zeitnah verwirklichen.

Mit Genehmigung seines Arbeitgebers war es ihm schon seit mehreren Jahren erlaubt, in seiner Freizeit auf eigene Rechnung Rechtsberatung für Künstler zu betreiben. Es war aber vereinbart worden, dass er jährlich nicht mehr als 15.000 € aus diesen Beratungen erzielen sollte. Diese Zielgröße ist von Hellmann bisher eingehalten worden, in den letzten Jahren bis einschließlich 01 realisierte er aus solchen Beratungsleistungen zwischen 12.000 € und 15.000 €.

Im Oktober 01 hat er für den von ihm angemieteten Raum in einer anderen Rechtsanwaltskanzlei (Untermietvertrag bei Rechtsanwalt Huber) eine neue Büroeinrichtung bestellt. Zu der Bestellung gehört ein Schreibtisch für 2.000 €, ein besonders gegen Brand- und Einbruch gesicherter Aktenschrank für 7.500 € sowie für Mandantenbesprechungen eine Sitzgruppe für 6.000 €. Der in Brandenburg ansässige Lieferant hatte Hellmann ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Einrichtungsgegenstände von ihm ausnahmsweise aus einem Zwischenlager in Stubice (PL) zu Hellmann ausgeliefert werden. Obwohl eine Auslieferung noch für den Dezember 01 vereinbart worden war, wurde lediglich am 28.12.01 die Sitzgruppe ausgeliefert. Der Aktenschrank und der Schreibtisch wurden am 10.1.02 ausgeliefert. Die

Rechnung über 15.500 € ohne weitere umsatzsteuerliche Hinweise lagen Hellmann am 15.1.02 vor und wurde von ihm umgehend beglichen.

- 2) Auf einer der Allgemeinheit offenstehenden Fachtagung für Künstlerrecht im November 01 in Wien (AT), an der Hellmann in seiner Eigenschaft als selbstständiger Rechtsanwalt teilnahm, konnte er mit einem Vertreter der renommierten Verlagsgruppe AWB aus Wanne-Eickel (DE) eine im Vorfeld ausgehandelte Vereinbarung über die Autorentätigkeit bei einem Großkommentar für Künstlerrecht unterschreiben. Nach dieser Vereinbarung wird Hellmann Autor bei dem Großkommentar, der Ende 02 erstmalig erscheinen und dann laufend aktualisiert werden soll. Als Vorauszahlung auf die zukünftigen Honorare wurde Hellmann noch Mitte Dezember 01 ein Betrag von 18.000 € überwiesen.

Für die Teilnahme an der Fachtagung stellte ihm der aus Zürich stammende Veranstalter eine Eintrittskarte über 200 CHF aus. Da Hellmann mit seiner USt-IdNr. gegenüber dem Veranstalter aufgetreten war, wurde in der Rechnung unter Verweis auf § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG-DE der Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ angegeben.

Auf der Fahrt zu der Fachtagung nach Wien, die Hellmann aus ökologischen Gründen mit der Bahn antrat, hat er sich in Vorfreude auf den abzuschließenden Vertrag in dem Bordrestaurant, das von der Österreichischen Personenverkehr-AG (ÖBB) aus Wien betrieben wird, ein Flasche Champagner für 150 € gegönnt. Obwohl Hellmann unsicher ist, ob aus der ihm dafür erteilten Rechnung sich umsatzsteuerrechtliche Konsequenzen für ihn ergeben, hat er bisher noch nichts unternommen.

- 3) Aufgrund des mit der Verlagsgruppe AWB abgeschlossenen Vertrags intensiviert Hellmann seine Überlegungen, sich vollständig aus seiner nichtselbstständigen Tätigkeit zu lösen. Da Rechtsanwalt Huber, bei dem Hellmann bisher mit einem Raum Untermieter war, sich zur Ruhe setzen möchte, kam Anfang 02 der Plan auf, dass Hellmann die Kanzlei des Huber übernehmen sollte. Nach intensiven Verhandlungen wurde mit Wirkung zum 1.7.02 ein Übernahmevertrag abgeschlossen, nach dem Hellmann die Kanzlei des Huber zu einem Kaufpreis von 500.000 € übernimmt. Die bisher bei Huber beschäftigten Mitarbeiter werden von Hellmann übernommen, auch in alle bestehenden Mandantenverträge tritt Hellmann ein. Nicht Gegenstand des Kaufvertrags sind die im Eigentum des Huber stehenden Büroräume. Huber ist Eigentümer des vor einhundert Jahren errichteten Gebäudes, in dem die bisher von ihm genutzten Büroräume belegen sind. Zwischen Huber und Hellmann wird für diese Büroräume ab dem 1.7.02 ein Mietvertrag über angemessene 3.000 € zuzüglich 570 € Umsatzsteuer monatlich abgeschlossen.

Für den angemessenen Kaufpreis der Kanzlei war neben den aktuellen Mandatsverhältnissen insbesondere entscheidend, dass Huber vor zwei Jahren eine umfassende Digitalisierung seiner Kanzlei vorgenommen hatte. Für die einheitliche EDV-Konfiguration waren ihm dafür 100.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer berechnet worden. Da Huber seit Jahren umfangreiche Umsätze als Betreuer nach § 1814 Abs. 1 BGB in bisher unverändertem Umfang ausführte, konnte er bei Erwerb der EDV-Konfiguration nur 70 % Vorsteuer abziehen. Hellmann geht wegen zum 30.6.02 auslaufender Betreuungsverträge zutreffend davon aus, dass ab dem 1.7.02 Betreuungsleistungen nach § 1814 Abs. 1 BGB nur noch 10 % seines gesamten Umsatzes ausmachen werden.

Sein bisheriges Arbeitszimmer mit den erst kürzlich erworbenen Einrichtungsgegenständen nutzt Hellmann ab dem 1.7.02 als „Chefbüro“.

Das Angestelltenverhältnis bei der Rechtsanwaltssozietät wurde im beiderseitigen Einvernehmen zum 30.06.02 beendet.

- 4) Im Januar 02 hatte Hellmann Kontakt zu dem in einschlägigen Kreisen bekannten Nachwuchskünstler Leon Löwenburg aus Düsseldorf herstellen können. Da sich Hellmann und Löwenburg sympathisch waren, wurde vereinbart, dass Hellmann ab sofort die rechtliche Beratung für Leon Löwenburg übernehmen sollte. Bei einem Besuch in dem Düsseldorfer Atelier des Künstlers Ende Januar 02, bei dem ein unbefristeter, mindestens aber zwei Jahre geltender Vertrag unterschrieben wurde, war Hellmann

von einer Collage „Caribbean Lady“, die von dem Künstler von Hand gestaltet worden war, so begeistert, dass Löwenburg ihm das Werk als Vorauszahlung für die folgenden Beratungsleistungen übergab. In der Verkaufsliste des Künstlers ist das Werk mit 17.900 € (incl. Umsatzsteuer) ausgezeichnet. Hellmann hängte das Kunstwerk sofort nach seiner Rückkehr in seinem Büro in Berlin auf.

Durch laufende Rechtsberatung bis einschließlich August 02 war einvernehmlich mit dem Künstler der Wert des Kunstwerks „abgearbeitet“. Im September 02 trat Leon Löwenburg mit einer Bitte an Hellmann heran: Da sein Bruder sich gerade als Rechtsanwalt in Düsseldorf niedergelassen hatte, wollte er den Beratungsvertrag mit Hellmann beenden. Da sich mittlerweile eine Freundschaft zwischen Löwenburg und Hellmann entwickelt hatte, wollte Hellmann dieser Bitte nachkommen. Einvernehmlich wurde der Vertrag mit Wirkung zum 30.09.02 aufgelöst. Löwenburg übereignete Hellmann dafür ein in seiner Verkaufsliste mit 48.000 € (incl. Umsatzsteuer) ausgezeichnetes Gemälde „Schneekönig“ als Schadensersatz. Beide Vertragsparteien sahen danach den Vertrag einvernehmlich als vorzeitig aufgelöst an.

Nachdem Hellmann das Originalgemälde im September 02 in seinem Büro aufgehängt hatte, konnte er an einen Mandanten die Collage „Caribbean Lady“ für 20.000 € Anfang Oktober 02 verkaufen.

Rechnungen i.S.d. Umsatzsteuergesetzes wurden für alle Kunstwerke nicht ausgestellt.

- 5) Kurz nach der Übernahme der Rechtsanwaltskanzlei feierte eine langjährige Mitarbeiterin der Kanzlei ihren 50igsten Geburtstag. Anlässlich dieses Geburtstags schenkte Hellmann der Mitarbeiterin ein gerade neu am Markt erschienenenes Digitalradio, das er günstig für 50 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben hatte. Bei einer kleinen Feierstunde Anfang Juli 02 schenkte er dieses Radio seiner Mitarbeiterin. Er wies aber gleichzeitig darauf hin, dass das Radio nur in der Freizeit zu nutzen sei. Aus dem Kauf des Radios war Hellmann eine ordnungsgemäße Rechnung erstellt worden.

Da Hellmann im September 02 ein erstes umfassendes Manuskript für den Kommentar abgeben musste, bat er die langjährige Sekretärin seiner Kanzlei, ihren lange geplanten Herbsturlaub zu verschieben. Da er wusste, dass die Mitarbeiterin eine begeisterte Skifahrerin ist, buchte er in eigenem Namen bei dem Reiseveranstalter Alpin-Tours aus München für seine Mitarbeiterin einen einwöchigen Skiurlaub in den österreichischen Alpen. Schon bei Buchung zahlte Hellmann an den Veranstalter insgesamt 1.500 €, außer einer Zahlungsbestätigung liegt Hellmann aber noch keine (ordnungsgemäße) Rechnung vor.

Aufgabe:

Beurteilen Sie die angeführten Sachverhalte in ihrer umsatzsteuerlichen Auswirkung auf Frederik Hellmann in den Besteuerungszeiträumen 01 und 02. Hierbei ist insbesondere auf die Umsatzart, die Steuerpflicht, die Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze und auf den Vorsteuerabzug einzugehen. Die Umsatzsteuer für steuerpflichtige Umsätze ist zu berechnen.

Wo es der Sachverhalt erlaubt, ist auch anzugeben, in welchem Voranmeldungszeitraum die Steuer entsteht bzw. zu berichtigen ist und die Vorsteuer abgezogen werden kann.

Gehen Sie auch kurz auf die Unternehmereigenschaft und den Umfang des Unternehmens von Frederik Hellmann ein.

Begründen Sie bitte Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen.

Lösung:**a) Unternehmereigenschaft, Umfang des Unternehmens und Besteuerungsform**

Frederik Hellmann ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und Satz 3 UStG, da er selbstständig, nachhaltig und mit Einnahmeerzielungsabsicht tätig ist. Zum Rahmen seiner unternehmerischen Betätigung gehört die Rechtsberatung sowie (ab 01/02) auch die Tätigkeit als Autor des Großkommentars zum Künstlerrecht. Er unterhält umsatzsteuerrechtlich damit ein einheitliches Unternehmen, § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG. Als Angestellter der Rechtsanwaltssozietät (bis 30.06.02) ist er nicht unternehmerisch tätig, da er insoweit weisungsgebunden i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist.

Bis einschließlich des Besteuerungszeitraums 01 ist Hellmann Kleinunternehmer nach § 19 UStG. Nach den Sachverhaltsangaben hat er im Rahmen seiner bisher nebenberuflich ausgeübten Beratungstätigkeit jährlich zwischen 12.000 € und 15.000 € Umsatz erzielt. Damit liegt der Gesamtumsatz des jeweiligen Vorjahrs unter 25.000 €. Aus dem Sachverhalt ist nicht ersichtlich, dass er im Kalenderjahr 01 die Gesamtumsatzgrenze von 100.000 € tatsächlich überschritten haben sollte.

Hellmann hat nach den Sachverhaltsangaben auch nicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung nach § 19 Abs. 3 UStG verzichtet.

Ab dem Besteuerungszeitraum 02 ist Hellmann nicht mehr Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG. Davon ausgehend, dass er auch in 01 aus der Rechtsberatungsleistung mindestens 12.000 € Gesamtumsatz realisiert, ist auch noch die Vorauszahlung für die Tätigkeit als Autor des Großkommentars zum Künstlerrecht i.H.v. 18.000 € (netto = 16.822,43 €; ggf. kann hier aufgrund der in 01 noch vorliegenden Kleinunternehmerbesteuerung, die zu steuerfreien Umsätzen führt, auch von einem Gesamtumsatz von 18.000 € ausgegangen werden) zu berücksichtigen. Die Gesamtumsatzgrenze i.S.d. § 19 Abs. 2 UStG ist grundsätzlich nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen. Der Gesamtumsatz des Hellmann beträgt in 01 deshalb (mindestens) (12.000 € + 16.822,43 € =) 28.822,43 € – dabei ist auf die vom Unternehmer erzielten Umsätze abzustellen, eine Umsatzsteuer ist nicht zu berücksichtigen. Da Hellmann damit im Jahr 01 mehr als 25.000 € Gesamtumsatz realisiert hat, liegt ab dem 1.1.02 keine Kleinunternehmerbesteuerung vor.

Hellmann erfüllt die gesetzlichen Voraussetzungen für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten i.S.d. § 20 UStG. Er erzielt offensichtlich einen Gesamtumsatz, der deutlich unter 800.000 € im Vorjahr liegt. Damit kann er sich nach § 20 Satz 1 Nr. 1 UStG die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten von seinem zuständigen Finanzamt gestatten lassen. Nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben soll das Finanzamt ihm die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet haben. Die Umsatzsteuer entsteht somit jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das jeweilige Entgelt vereinnahmt worden ist, § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. b UStG.

Klausurhinweis: Unabhängig der Gesamtumsatzgrenze von 800.000 € erfüllt Hellmann auch die (alternative) Voraussetzung des § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG, da er als Angehöriger eines freien Berufs (sowie auch der freiberuflichen Tätigkeit als Autor/Herausgeber) Umsätze i.S.d. § 18 EStG realisiert.

Voranmeldungszeitraum für Hellmann ist ab 02 nach den gesetzlichen Vorgaben sowie den allgemeinen Sachverhaltsangaben das Kalendervierteljahr, § 18 Abs. 2 Satz 1 UStG.

b) Einkauf der Büroausstattung**1) Erwerb der Sitzgruppe im Dezember 01**

Der Händler aus Brandenburg verschafft Hellmann die Verfügungsmacht über die Sitzgruppe (Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG). Der Ort der Lieferung würde sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3c Abs. 1 UStG bestimmen, da Hellmann 01 zu der Abnehmergruppe des § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG gehört. Voraussetzung wäre, dass der Lieferer auch die Umsatzschwelle übersteigt. Die Lieferung wäre dann im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und in Ermangelung einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG steuerpflichtig. Da nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben die Umsatzschwelle nicht überschritten sein soll, ist die Lieferung nach § 3

Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG in Słubice (PL) ausgeführt, da dort die unmittelbare Warenbewegung zu Hellmann beginnt. Der Verkäufer realisiert damit eine in Polen der Besteuerung unterliegende Lieferung; die Lieferung ist in Deutschland nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Da in der Rechnung in 01 keine Umsatzsteuer ausgewiesen wurde, ist in jedem Fall ein Vorsteuerabzug für Hellmann schon aus diesem Grunde ausgeschlossen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, dass es sich um einen deutschen Unternehmer handelt. Die Nationalität eines Unternehmers ist für den Ort der Lieferung nicht relevant.

Hellmann realisiert mit dem Einkauf einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 1 UStG. Die Sitzgruppe gelangt aus einem Mitgliedstaat (PL) in einen anderen Mitgliedstaat (DE), § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG. Der Erwerber ist nach § 1a Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a UStG ein Unternehmer, der den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und der Verkäufer ist ebenfalls Unternehmer, der auch nach dem Recht Polens offensichtlich kein Kleinunternehmer ist; § 1a Abs. 1 Nr. 3 Buchst. a und b UStG.

Allerdings ist Hellmann in 01 Kleinunternehmer, sodass zu prüfen ist, ob die Ausnahme des § 1a Abs. 3 UStG zur Anwendung kommt. Hellmann ist als Kleinunternehmer in den Anwendungsbereich der Ausnahmeregelung einbezogen (Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Die Erwerbsschwelle nach § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG (im Vorjahr sowie voraussichtlich im laufenden Kalenderjahr jeweils nicht mehr als 12.500 € innergemeinschaftliche Erwerbe) ist nach den allgemeinen Sachverhaltsangaben wie auch aus dem Sachverhalt als solchem nicht überschritten.

Klausurhinweis: Achten Sie jeweils auf die allgemeinen Hinweise. In vielen Fällen wird pauschal festgestellt, dass die Erwerbsschwellen und die Umsatzschwelle überschritten sind. Wenn aber die Ausnahmeregelungen zum Gegenstand der Klausur gemacht werden, sind entsprechend andere Hinweise enthalten – insoweit können die allgemeinen Hinweise auch schon einen Hinweis auf die gewünschte Lösung darstellen.

Grundsätzlich könnte Hellmann auch auf die Anwendung der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG verzichten. Diesen Verzicht würde er durch Verwendung seiner USt-IdNr. gegenüber dem Lieferer ausüben, § 1a Abs. 4 UStG. Aus dem Sachverhalt wie auch aus den allgemeinen Hinweisen ist nicht ersichtlich, dass ein solcher Verzicht ausgeübt wurde.

Es liegt damit kein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb wegen § 1a Abs. 3 UStG im Dezember 01 vor.

Klausurhinweis: Für die Frage, ob für einen Erwerb die Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG zur Anwendung kommt oder nicht, kommt es nicht auf die Rechnungsausstellung oder die Bezahlung an, entscheidend ist nur die Lieferung (Verschaffung der Verfügungsmacht).

2) Erwerb der restlichen Büroausstattung im Januar 02

Auch bezüglich des Aktenschranks und des Schreibtischs wird Hellmann die Verfügungsmacht an den Gegenständen verschafft (Lieferungen nach § 3 Abs. 1 UStG). Es liegen in Polen steuerbare (analog § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 und § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) aber unter den weiteren nationalen Voraussetzungen (insbesondere den Buch- und Belegnachweisen und der Anmeldung in der Zusammenfassenden Meldung) steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen (analog § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 4 i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG) vor.

Wie bei der Lieferung der Sitzgruppe liegen die Voraussetzungen für einen innergemeinschaftlichen Erwerb für Hellmann nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 bis Nr. 3 UStG vor. Allerdings ist Hellmann im Januar 02 nicht mehr Kleinunternehmer und unterliegt nicht mehr der Ausnahmeregelung des § 1a Abs. 3 UStG (Ausschluss des § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a UStG). Da Hellmann auch nicht in dem Rechtsanwaltsbereich ausschließlich