

5.2 Tätigwerden im Rahmen des Unternehmens

5.2.1 Unternehmensbereich und nichtunternehmerischer Bereich

Das Unternehmen umfasst alle Tätigkeitsbereiche des Unternehmers, die auf die nachhaltige Erbringung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet sind. **Natürliche Personen** haben dabei neben diesem Unternehmensbereich immer auch einen **Privatbereich**, also einen **nichtunternehmerischen Bereich**.

Nur **Leistungen aus dem Unternehmensbereich** werden jedoch „im Rahmen des Unternehmens“ ausgeführt und sind damit **steuerbar**. Auf der anderen Seite steht dem Unternehmer nach § 15 Abs. 1 UStG nur für solche Eingangsleistungen ein **Vorsteuerabzug** zu, die er **für seinen Unternehmensbereich bezieht**. Insbesondere beim Einkauf und Verkauf von Gegenständen kommt es daher darauf an, ob diese dem Unternehmensbereich zugeordnet wurden, also Unternehmensvermögen sind, oder ob es sich um Privatvermögen handelt (zur Abgrenzung Privatvermögen/Unternehmensvermögen vgl. Kap. VII. 2.2 und XII. 4.2).

Beispiel:

Kauft ein Möbelhändler beim Hersteller Möbel für sein Möbelgeschäft, bezieht er diese „für sein Unternehmen“ i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG und kann daher die Vorsteuer aus dem Einkauf geltend machen. Verkauft er sie weiter, tätigt er steuerbare Lieferungen „im Rahmen seines Unternehmens“.

Kauft derselbe Möbelhändler beim Hersteller z.B. einen Esstisch für seinen Privathaushalt, bezieht er diesen nicht „für sein Unternehmen“ i.S.d. § 15 Abs. 1 UStG und kann daher keine Vorsteuer geltend machen. Verkauft er den privaten Esstisch später, findet die Lieferung nicht „im Rahmen seines Unternehmens“ statt und ist daher nicht steuerbar.

Auch juristische Personen und sonstige Personenvereinigungen können einen nichtunternehmerischen Bereich haben. Bei **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** gehören z.B. die Betriebe gewerblicher Art zum Unternehmensbereich, im Rahmen ihrer **hoheitlichen Tätigkeit werden sie dagegen in der Regel nichtunternehmerisch** und damit nicht im Rahmen ihres Unternehmens tätig (vgl. Kap. 4.5). Vereine werden nur in dem Umfang unternehmerisch tätig, als sie Leistungen an Nichtmitglieder oder Leistungen an Mitglieder gegen Sonderentgelt erbringen. Der Tätigkeitsbereich, der sich auf die satzungsgemäße Erfüllung der Aufgaben des Vereins beschränkt, gehört dagegen zum **ideellen, nichtunternehmerischen Bereich des Vereins** (vgl. hierzu Kap. 4.6).

5.2.2 Weitere Differenzierung beim nichtunternehmerischen Bereich nach der sog. 3-Sphären-Theorie

Nach der neueren Rechtsprechung des EuGH und des BFH, der sich die Verwaltung angeschlossen hat, ist beim **nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich** eines Unternehmers eine weitere **Differenzierung** vorzunehmen, vgl. **Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE**. Danach ist zu unterscheiden zwischen einem Bereich völlig **unternehmensfremder Tätigkeiten**, die nichts mit dem Unternehmen an sich zu tun haben („Privatbereich“) und einem Bereich, der zwar im engeren Sinne zum Tätigkeitsbereich des Unternehmens gehört, aber umsatzsteuerrechtlich irrelevante **nichtwirtschaftliche Tätigkeiten** umfasst (z.B. die ideelle Tätigkeit eines Vereins oder die hoheitliche Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts).

Bei einem Unternehmer sind also nunmehr **3 Sphären zu unterscheiden**:

- der **Unternehmensbereich**, der auf die nachhaltige Erbringung von Leistungen gegen Entgelt gerichtet ist;
- der **nichtunternehmerische Bereich**, bei dem weiter zu differenzieren ist zwischen:
 - dem völlig **unternehmensfremden Tätigkeitsbereich** (Privatbereich), mit dem völlig außerhalb des Unternehmens liegende **private Zwecke** verfolgt werden; dabei spielt es keine Rolle, ob es sich um private Zwecke des Unternehmers selbst, seines Personals oder der Gesellschafter einer Gesellschaft handelt;
 - dem **nichtwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich**, zu dem insbesondere die unentgeltlichen Tätigkeiten eines Vereins aus **ideellen Vereinszwecken**, die **hoheitlichen Tätigkeiten** juristischer Perso-

nen des öffentlichen Rechts und Tätigkeiten, die im bloßen **Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen** gehören, wie z.B. bei einer gemischten Holding (s. Kap. 4.7).

Sowohl Leistungen aus dem unternehmensfremden als auch dem nichtwirtschaftlichen Tätigkeitsbereich des Unternehmers werden nicht „im Rahmen des Unternehmens“ ausgeführt und sind damit nicht steuerbar. Insoweit hat also die Differenzierung innerhalb des nichtunternehmerischen Bereichs keine Bedeutung.

Bedeutung erlangt die Differenzierung vor allem für der Frage der **Zuordnung von Wirtschaftsgütern**, die teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch verwendet werden sollen und der damit in Zusammenhang stehenden Frage des Umfangs eines diesbezüglichen Vorsteuerabzugs (vgl. hierzu im Einzelnen Kap. VII. 2.2 und XII. 4.).

5.2.3 Leistungen aus dem Unternehmensbereich an Dritte

Bei einem Unternehmer sind grundsätzlich alle Leistungen aus dem Unternehmensbereich an Dritte steuerbar, auch wenn sie nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens ausmachen (Grundgeschäfte), sondern nur gelegentlich im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit vorkommen (Hilfs- und Nebengeschäfte).

Unter **Grundgeschäfte** versteht man dabei die Tätigkeiten des Unternehmers, die den **eigentlichen Gegenstand des Unternehmens** bilden, d.h. die nachhaltig ausgeführt werden. Bei verschiedenen Tätigkeiten können dabei auch mehrere Grundgeschäfte vorliegen, wenn sie jeweils nachhaltig ausgeübt werden.

Hilfsgeschäfte bilden nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens, werden also nicht nachhaltig ausgeführt, ergeben sich aber **üblicherweise im Gefolge** der Haupttätigkeit. Hierunter fällt insbesondere die Veräußerung nicht mehr benötigten Anlagevermögens. Obwohl solche Veräußerungen nicht nachhaltig ausgeführt werden, werden sie im Rahmen des Unternehmens ausgeführt und sind daher steuerbar (vgl. Abschn. 2.7 Abs. 2 UStAE).

Auch solche gelegentlichen Geschäfte, die zwar nicht üblicherweise im Gefolge der Haupttätigkeit vorkommen (Hilfsgeschäfte), aber mit der Haupttätigkeit zumindest **in einem wirtschaftlichen Zusammenhang** stehen, werden als sog. **Nebengeschäfte** im Rahmen des Unternehmens ausgeführt und sind daher steuerbar.

Beispiel:

Metzgermeister M betreibt seit Jahren eine Metzgerei.
Im Mai 11 eröffnet er daneben eine Gaststätte.
Im Juni 11 verkauft er den alten Lieferwagen und eine alte Kühltheke seiner Metzgerei.
Im Juli 11 hält er vor der Handwerkskammer einen Vortrag über Schadstoffe in der Wurst.

Lösung:

Bereits durch den Betrieb der Metzgerei ist M Unternehmer, da er insoweit nachhaltig tätig wird (Grundgeschäft). Mit der Eröffnung der Gaststätte übt er eine weitere Tätigkeit nachhaltig aus (weiteres Grundgeschäft). Nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit hat M nur ein Unternehmen, das beide Grundgeschäfte umfasst. Die Eröffnung der Gaststätte stellt lediglich eine Unternehmenserweiterung dar. Neben den nachhaltig ausgeführten Leistungen in der Metzgerei (Verkauf von Wurst und Fleisch etc.) und Gaststätte, werden auch der Verkauf des Lieferwagens und der Kühltheke als Hilfsgeschäfte im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt und sind daher steuerbar. Gleiches gilt für den Vortrag, der mit seiner Tätigkeit als Metzger in einem wirtschaftlichen Zusammenhang steht (Nebengeschäft).

5.2.4 Leistungen vom Unternehmensbereich in den nichtunternehmerischen Bereich

Auch Leistungen, die aus dem Unternehmen heraus für nichtunternehmerische, insbesondere private Zwecke des Unternehmers selbst erbracht werden, werden im Rahmen des Unternehmens ausgeführt. Solchen Leistungen fehlt zwar regelmäßig das Tatbestandsmerkmal der Entgeltlichkeit, sie können aber unter

den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 und Abs. 9a UStG als sog. Entnahmen den entgeltlichen Leistungen gleichgestellt sein (s. ausführlich Kap. VII.).

Beispiele:

- a) Ein Metzger nimmt aus seiner Metzgerei regelmäßig Fleisch für seinen privaten Verbrauch mit nach Hause.
- b) Der Inhaber einer Kfz-Werkstatt lässt von Mitarbeitern seiner Werkstatt auch regelmäßig seinen privaten Pkw warten und reparieren.

5.2.5 Leistungen innerhalb des Unternehmens (Innenumsätze)

Folge der Unternehmenseinheit ist, dass Leistungen zwischen den verschiedenen Betrieben eines Unternehmers nicht steuerbar sind und damit nicht der Umsatzsteuer unterliegen, da sie den Unternehmensbereich nicht verlassen. Man spricht insofern von sog. **nicht steuerbaren Innenumsätzen** (Abschn. 2.7 Abs. 1 UStAE).

Beispiel:

M betreibt eine Gaststätte und eine Metzgerei. Die Gaststätte wird regelmäßig mit Fleisch aus seiner Metzgerei beliefert.

Lösung:

Bei den Lieferungen handelt es sich um nicht steuerbare Innenumsätze, da sowohl die Metzgerei, als auch die Gaststätte zum Unternehmen des A gehören und damit rein unternehmensinterne Vorgänge vorliegen.

5.3 Beginn und Ende der unternehmerischen Tätigkeit

5.3.1 Beginn der Unternehmereigenschaft

Die unternehmerische Tätigkeit beginnt nicht erst mit der Ausführung von Umsätzen, sondern **bereits mit dem ersten nach außen gerichteten tätig werden im Hinblick auf die spätere Unternehmertätigkeit**, also den ersten Vorbereitungshandlungen, z.B. dem Kauf von Einrichtungsgegenständen oder dem Bau, Kauf oder der Anmietung der Geschäftsräume (vgl. Abschn. 2.6 Abs. 1 UStAE).

Da man bereits zu diesem Zeitpunkt Unternehmer ist, muss man schon hier Voranmeldungen abgeben und kann daher insbesondere auch die **Vorsteuer** aus den Anfangsinvestitionen geltend machen, was regelmäßig zu einem Erstattungsanspruch führt.

Beispiel:

Ein angestellter Rechtsanwalt will sich selbständig machen. Im März unterschreibt er den Mietvertrag für die Kanzleiräume, im April kauft er die Büroeinrichtung, im Mai bezieht er die Kanzleiräume und berät die ersten Mandanten.

Lösung:

Bereits mit dem Abschluss des Mietvertrags im März tritt der Rechtsanwalt erstmals nach außen erkennbar als Unternehmer auf. Da er ab diesem Zeitpunkt schon Unternehmer ist, muss er sich bereits ab März für Umsatzsteuerzwecke registrieren lassen, muss Voranmeldungen abgeben und kann Vorsteuer geltend machen, z.B. aus dem Kauf der Büroeinrichtung.

2.2 Überblick über die Ortsbestimmungen

Der **Ort für sonstige Leistungen** bestimmt sich nach **§§ 3a, 3b und 3e UStG**. Für die Bestimmung der einschlägigen Ortsvorschrift ist dabei entscheidend, ob es sich um eine sonstige Leistung an einen anderen Unternehmer (sog. **B2B-Umsatz**; „business to business“) oder an einen Nichtunternehmer (sog. **B2C-Umsatz**; „business to consumer“) handelt und welche Art von Leistung vorliegt (Beförderungs-, Vermittlungs-, Vermietungsleistung etc.).

§ 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG enthalten dabei **allgemeine Grundsätze**, wonach:

- Sonstige Leistungen **an Nichtunternehmer** (B2C-Umsätze) grundsätzlich am **Sitz des leistenden Unternehmers** ausgeführt werden (Abs. 1),
- Sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** (B2B-Umsätze) grundsätzlich am **Sitz des Leistungsempfängers** ausgeführt werden (Abs. 2).

§§ 3a Abs. 3-8, 3b und 3e UStG enthalten für **bestimmte sonstige Leistungen** Ausnahmen, die den Ort abweichend von den Grundsätzen nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG bestimmen. Dabei ist auch hier auf den Status des Empfängers zu achten, da diese Ausnahmen überwiegend nur für Leistungen an Nichtunternehmer gelten.

Prüfungsreihenfolge zur Ermittlung des Ortes einer sonstigen Leistung:

1. Schritt:	Wird die Leistung an Unternehmer oder Nichtunternehmer ausgeführt?
2. Schritt:	Prüfung einer Ausnahme nach §§ 3a Abs. 3-8, 3b, 3e UStG <ul style="list-style-type: none"> • Liegt eine dort genannte sonstige Leistung vor? • Gilt die Ausnahme unabhängig vom Status des Empfängers oder nur für Leistungen an Unternehmer oder Nichtunternehmer?
3. Schritt:	Anwendung der Grundsätze, wenn keine Ausnahme eingreift: <ul style="list-style-type: none"> • § 3a Abs. 1 UStG für Leistungen an Nichtunternehmer • § 3a Abs. 2 UStG für Leistungen an Unternehmer

Ort der sonstigen Leistungen nach §§ 3a, 3b, 3e UStG		
	Leistungen an Unternehmer	Leistungen an Nichtunternehmer
Grundsätze nach § 3a Abs. 1 und 2 UStG	Sitz/Betriebsstätte Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 2 UStG)	Sitz/Betriebsstätte leistender Unternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)
Ausnahmen		
Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	Belegenheitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)
Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG)	Empfangsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG)
Längerfristige Vermietung eines Beförderungsmittels		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG)
Kulturelle, künstlerische, unterrichtende, sportliche, unterhaltende und ähnliche Leistungen		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 S. 1 UStG) Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 S. 2 UStG)

	Leistungen an Unternehmer	Leistungen an Nichtunternehmer
Restaurationsleistungen	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a Buchst. a UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)	Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a Buchst. a UStG) (Sonderregelung § 3e UStG)
Arbeiten an beweglichen Sachen und deren Begutachtung		Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3a Buchst. b UStG)
Vermittlungsleistungen		Ort der vermittelten Leistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)
Eintrittsberechtigung für kulturelle, unterrichtende, unterhaltende u.ä. Veranstaltungen	Veranstaltungsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 S. 1 UStG) Sitz/Betriebsstätte Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 3 Nr. 5 S. 2 i.V.m. Abs. 2 UStG)	
Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 S. 2 UStG an Empfänger mit Sitz im Drittland		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG)
Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen		Sitz Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 5 UStG)
Personenbeförderungen	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)	Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG)
Güterbeförderungen		Beförderungsstrecke (§ 3b Abs. 1 S. 1 und 3 UStG) Beförderungsbeginn (§ 3b Abs. 3 UStG)
Sonstige Leistungen im Zusammen- hang mit Güterbeförderungen		Tätigkeitsort (§ 3b Abs. 2 UStG)
Sonderregelungen für bestimmte Leistungen mit Drittlandsbezug	(§ 3a Abs. 6–8 UStG)	(§ 3a Abs. 6–8 UStG)

2.3 Grundsatz bei Leistungen an andere Unternehmer (§ 3a Abs. 2 UStG)

2.3.1 Besteuerung am Sitzort des Leistungsempfängers

Nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG werden sonstige Leistungen **an andere Unternehmer** grundsätzlich am **Sitzort des Leistungsempfängers** ausgeführt. Das ist der Ort, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt, also wo die wesentlichen Entscheidungen zur allgemeinen Leitung seines Unternehmens getroffen werden (vgl. im Einzelnen Abschn. 3a.2 Abs. 3 i.V.m. Abschn. 3a.1 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE). Grenzüberschreitende sonstige Leistungen an Unternehmer mit Sitz im Ausland unterliegen damit grundsätzlich nicht

V. Zurechnung von Leistungen

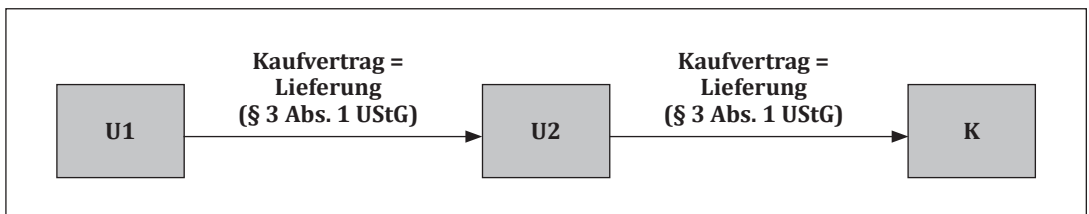
1. Allgemeines

Zwischen wem **umsatzsteuerlich Leistungsbeziehungen** zustande kommen, richtet sich grundsätzlich nach den der Leistung zugrunde liegenden **zivilrechtlichen Vertragsbeziehungen**. Leistender und Leistungsempfänger sind also grundsätzlich diejenigen, zwischen denen der zivilrechtliche Vertrag geschlossen wird, vgl. Abschn. 2.1 Abs. 3 UStAE (z.B. Verkäufer/Käufer, Vermieter/Mieter).

Zivilrechtlich wird dabei immer derjenige Vertragspartei, der einen Vertrag **in eigenem Namen** abschließt. Wer einen Vertrag dagegen erkennbar **in fremdem Namen**, also für einen anderen abschließt, wird nicht selbst Vertragspartei, sondern handelt lediglich als **Stellvertreter/Vermittler**. Vertragspartner und damit auch Beteiligter an der umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen wird hier der Vertretene, soweit der Vertreter auch die Befugnis hat (z.B. Vollmacht), für diesen zu handeln (§ 164 Abs. 1 BGB).

2. Handeln in eigenem Namen und für eigene Rechnung

Der Regelfall ist der Bezug und die Ausführung von **Leistungen als Eigenhändler**, also **in eigenem Namen und für eigene Rechnung** („auf eigene Kosten und Risiken“). Wer Leistungen in eigenem Namen und auf eigene Rechnung bezieht und an Dritte weiter ausführt, dem werden die Leistungen ganz normal als eigene zugerechnet, er gilt also als Empfänger der an ihn und Leistender der von ihm ausgeführten Leistungen.



Beispiel:

Händler U1 kauft von Hersteller U2 Waren ein und verkauft diese weiter an Kunden.

Lösung:

Es liegt ein normales Eigengeschäft durch U2 vor, der Ware in eigenem Namen und auf eigene Rechnung einkauft und anschließend weiterverkauft. Mit dem Wareneinkauf liegen Lieferungen von U1 an U2, mit dem Verkauf Lieferungen von U2 an die Kunden vor, § 3 Abs. 1 UStG.

3. Handeln für fremde Rechnung

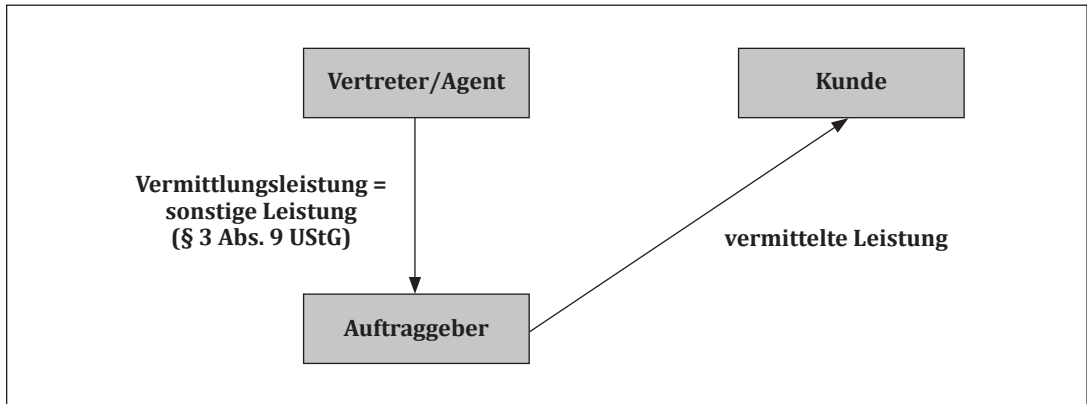
Daneben gibt es aber auch Fälle, in denen ein Unternehmer nicht für sich selbst, sondern im Auftrag und **für Rechnung eines anderen Unternehmers** tätig wird. Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Fälle hängt davon ab, ob er beim Abschluss der Geschäfte zu erkennen gibt, dass er für einen anderen handelt (Handeln im Namen des Auftraggebers) oder nicht (Handeln in eigenem Namen).



Merke!

- in **fremdem Namen** und für **fremde Rechnung** = Vermittlung
- in **eigenem Namen** aber für **fremde Rechnung** = Kommission

3.1 Handeln in fremdem Namen für fremde Rechnung (Vermittlung)



3.1.1 Leistungsbeziehungen

Wer mit einem anderen nicht in eigenem, sondern in fremdem Namen Verträge abschließt, gibt zu erkennen, dass nicht er selbst, sondern derjenige, in dessen Namen er handelt, also sein Auftraggeber, Vertragspartner sein soll. Die von ihm abgeschlossenen Verträge und damit auch die umsatzsteuerlichen **Leistungsbeziehungen** kommen damit auch nicht zwischen ihm und dem Kunden, sondern **unmittelbar zwischen Auftraggeber und Kunde** zustande (vgl. § 164 Abs. 1 BGB).

Er selbst vermittelt lediglich als **Stellvertreter/Agent** das Geschäft zwischen Auftraggeber und Kunde. Insofern erbringt er aber gegenüber seinem Auftraggeber eine eigenständige sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG (**Vermittlungsleistung**), für die er regelmäßig auch ein Entgelt erhält (Provision). Es sind hier also grundsätzlich zwei Umsätze zu unterscheiden, zum einen die vermittelte Leistung zwischen Auftraggeber und Kunde, und zum anderen die mit der Vermittlung vom Vertreter/Agenten an seinen Auftraggeber ausgeführte Vermittlungsleistung.



Merke!

- Vermittelter Umsatz = Leistung Auftraggeber ↔ Kunde
- Vermittlung = sonstige Leistung Vertreter → Auftraggeber

Beispiel „Vermittlung eines Warenverkaufs“:

HV ist selbständiger Handelsvertreter. Er verkauft im Namen und auf Rechnung der Herstellerfirma U deren Kaffeeautomaten für einen von U festgelegten Verkaufspreis und erhält dafür eine Provision für jede verkaufte Maschine.

Lösung:

Mit dem Verkauf der Kaffeeautomaten durch HV im Namen und im Auftrag des U kommen die Kaufverträge unmittelbar zwischen U (Verkäufer) und den Kunden (Käufer) zustande. Damit liegen auch unmittelbar Lieferungen von U an die Kunden vor (Entgelt = Netto-Kaufpreis). Mit der Vermittlung der Verkäufe erbringt HV an U sonstige Leistungen (Entgelt = Netto-Provision).

Beispiel „Vermittlung eines Wareneinkaufs“:

HV ist selbständiger Handelsvertreter. Er kauft im Namen und auf Rechnung des Modegeschäfts U bei verschiedenen Designern Kleidungsstücke ein und erhält dafür von U eine Provision.



Tipp! Führt in der Klausur die Lösung eines Sachverhalts zur Umsatzsteuerpflicht, muss immer auch zum Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger Stellung genommen werden.

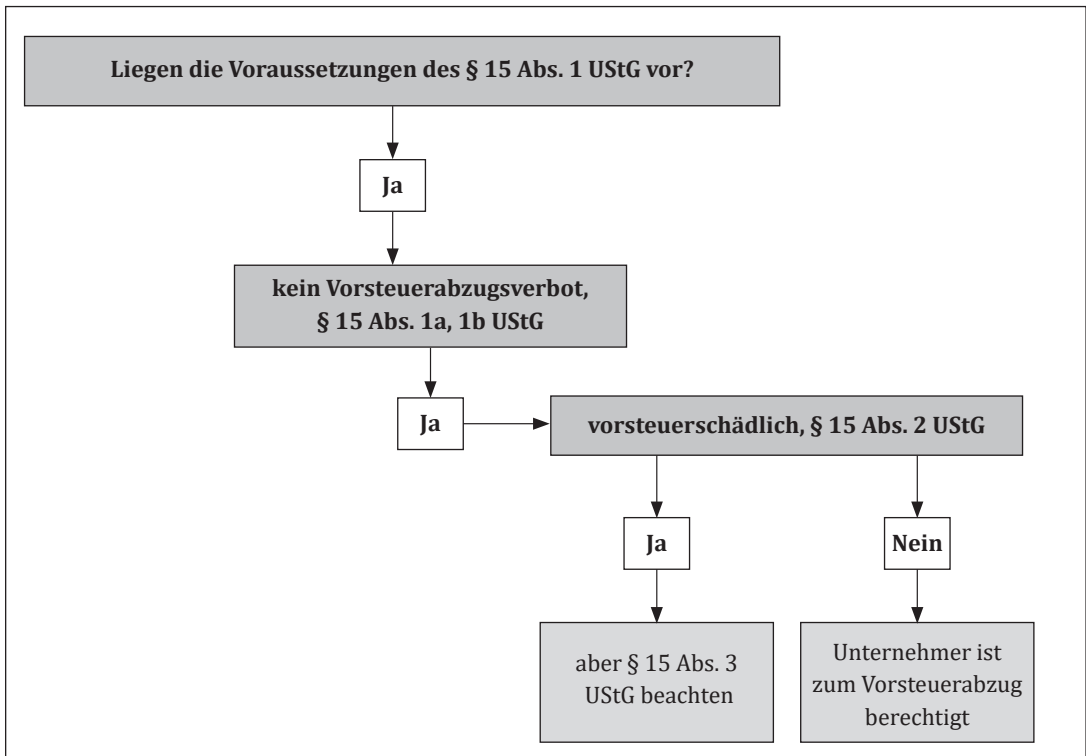
In der Praxis gehört die Überprüfung eines vorgenommenen Vorsteuerabzugs zum Kernbereich einer Außenprüfung. Vor der Buchung eines Geschäftsvorfalles muss deshalb sorgfältig überprüft werden, ob die eingegangene Rechnung ordnungsgemäß ist, wenn ein Vorsteuerabzug aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG angestrebt wird.

Die Vergütung der Vorsteuer an im Ausland ansässige Unternehmer ist in einem besonderen Verfahren gemäß § 18 Abs. 9 UStG i.V.m. §§ 59 ff. UStDV geregelt. Es gilt nur, wenn die Vorsteuer nicht im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG berücksichtigt werden kann. Eine inländische Betriebsstätte liegt nur vor, wenn von dort aus auch tatsächlich Umsätze bewirkt werden.

2. Systematik des Vorsteuerabzugs

Die **Regelung des Vorsteuerabzugs** verteilt sich auf mehrere Stufen:

1. Ob die Vorsteuer abziehbar ist, ergibt sich aus § 15 Abs. 1 UStG. Vorausgesetzt wird eine Leistung in den Unternehmensbereich. Damit ist aber noch nicht entschieden, ob die Vorsteuer auch abzugsfähig ist:
2. Eine demnach abziehbare Vorsteuer kann einem Abzugsverbot gemäß § 15 Abs. 1a oder 1b UStG unterliegen.
3. Bleibt die Vorsteuer hiernach abziehbar, ist sie doch nicht abzugsfähig, wenn ein Ausnahmetatbestand des § 15 Abs. 2 UStG greift. Diese „vorsteuerschädlichen“ Ausnahmetatbestände werden freilich
4. ihrerseits durch die Sonderregeln in § 15 Abs. 3 UStG durchbrochen.
§ 15 Abs. 4 UStG gebietet eine Aufteilung, wenn die fragliche Eingangsleistung sowohl zu vorsteuerunschädlichen als auch zu vorsteuerschädlichen Umsätzen eingesetzt wird.



3. Entstehungstatbestände im Überblick

Der Vorsteuerabzug korrespondiert mit den Umsatztatbeständen des § 1 Abs. 1 UStG. Entsprechend unterscheidet § 15 Abs. 1 UStG auf der ersten Stufe verschiedene Tatbestände des Vorsteuerabzugs.

	Umsatzsteuer	Vorsteuer
Lieferung, sonstige Leistung	§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG
		§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 13b UStG
Einfuhr	§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG
Erwerb	§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG
Umsatzsteuerlager	(vgl.) § 13a Abs. 1 Nr. 6 UStG	§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG

4. Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

Es handelt sich um den Haupttatbestand.

Leistender Unternehmer erbringt steuerpflichtige Leistung	Die gesetzlich geschuldete Eingangs-Umsatzsteuer ist beim Leistungsempfänger abziehbar
Leistungsempfänger ist Unternehmer. Er bezieht die Eingangsleistung für sein Unternehmen	
Ordnungsgemäße Rechnung liegt vor	
oder: Anzahlung auf Vorausrechnung (Nr. 1 Satz 3)	

Ein guter Glaube an das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist gegebenenfalls geschützt, wenn kein Fall des § 25f UStG vorliegt.

4.1 Steuerpflichtiger Eingangsumsatz

Ist die Eingangsleistung nicht steuerbar oder nicht steuerpflichtig, entfällt ein Vorsteuerabzug. Eine gleichwohl in einer Rechnung ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c UStG) ist nicht abziehbar, da sie nicht eine „gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen“ ist. Solche Umsatzsteuer wird zwar auch gesetzlich geschuldet, aber nicht wegen der erbrachten Leistung, sondern nur wegen der Gefahr eines unberechtigten Vorsteuerabzugs (s. Kap. XI. 13.).

Wird ein Gegenstand eingelegt, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht, da es an einer entsprechenden Eingangsleistung durch einen Dritten fehlt.

4.2 Unternehmensbezug

Der Leistungsempfänger muss Auftraggeber bzw. Besteller (Auftreten in eigenem Namen) einer Eingangsleistung für das „Unternehmen“ sein. Das Unternehmen umfasst gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG den gesamten Bereich (Einheitsunternehmen), in dem sich der Unternehmer wirtschaftlich betätigt. Gemischt genutzte Wirtschaftsgüter können nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG dem Unternehmen zugeordnet werden. Die Vorsteuerabzugsberechtigung beginnt bereits mit den ersten Vorbereitungshandlungen und kann über das Ende der werbenden Tätigkeit hinaus bestehen. Scheitert die Eröffnung des beabsichtigten Unternehmens (erfolgloser Unternehmer), bleibt einerseits der Vorsteuerabzug erhalten (auch eine Berichtigung nach § 15a UStG ist nicht vorzunehmen). Andererseits unterliegt die Abwicklung der Umsatzsteuer (s. Kap. XIV. 1.1, 2.).

Steht bei Bezug der Leistung bereits fest, dass sie für einen **Zweck nach §§ 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG** genutzt wird, fehlt es an einem Unternehmensbezug, ein VSt-Abzug entfällt (vgl. 4.2.2.).

Lösung:

Die Gesellschaft liefert ein Grundstück, nach § 4 Nr. 9a UStG grundsätzlich steuerfrei, aber mit der Möglichkeit einer Option nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG. Steuerschuldner ist dann A gemäß § 13b Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG, der Vorsteuerabzug richtet sich nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG.

Auch die Übertragung der Maschine ist steuerpflichtig. A kann hieraus unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG die Vorsteuer abziehen.

Der **Gesellschaftsanteil** der A wächst der KG an. Die „Rückgabe“ der Anteile und die Barabfindung sind nicht steuerbar.

2.4 Übertragung von Aktienanteilen

Vergleichbar der Personengesellschaft sind Erwerb, Halten und Veräußern von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft nicht steuerbar. Dasselbe gilt aus Sicht der Gesellschaft für die erstmalige Ausgabe von Anteilen. Überträgt die Gesellschaft Anteile, geschieht dies steuerfrei nach § 4 Nr. 8f UStG; für direkt zuordenbare Eingangsleistungen (z.B. Rechtsberatung) entfällt gemäß § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG ein Vorsteuerabzug, selbst wenn mittelbar die vorsteuerunschädliche Gesamttätigkeit der Gesellschaft gefördert werden soll.

2.5 Auflösung der Gesellschaft

Werden Gegenstände des Gesellschaftsvermögens im Zuge der Liquidation auf die Gesellschafter aufgeteilt, führt die Gesellschaft regelmäßig steuerpflichtige Lieferungen aus.

Beispiel:

Eine Steuerberatungsgesellschaft wird aufgelöst. Die beiden Gesellschafter erhalten je einen Anteil des Mandantenstammes.

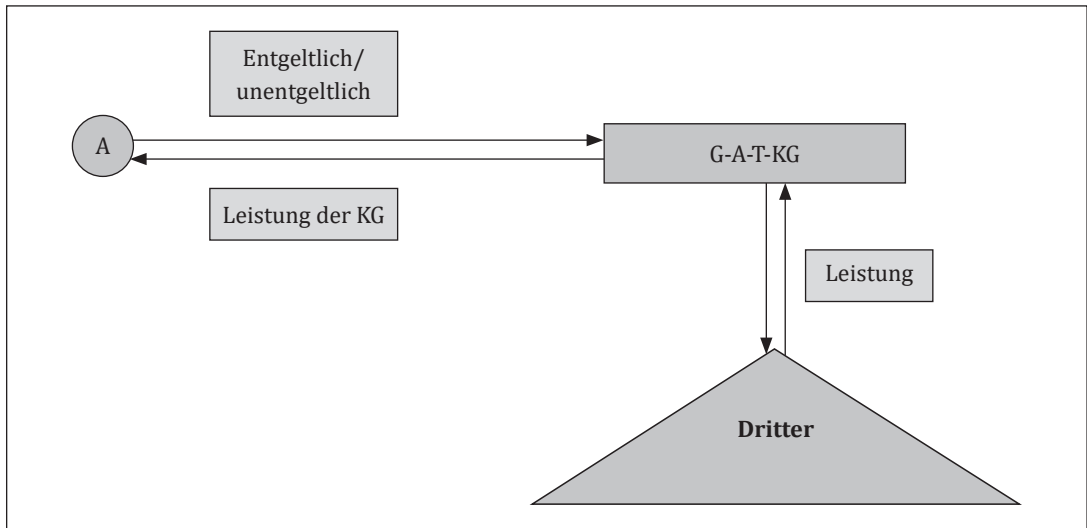
Lösung:

Der Mandantenstamm geht im Rahmen der Realteilung steuerpflichtig auf die (bisherigen) Gesellschafter über. Wird der Mandantenstamm im Anschluss entgeltlich in eine neue Steuerberatungsgesellschaft eingebracht, ergibt sich spiegelbildlich ein Vorsteuerabzug.

Eine Gesellschaft löst sich auch auf, wenn der vorletzte Gesellschafter austritt und der letzte Gesellschafter die Geschäfte fortführt.

3. Leistungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern

Unabhängig von der Gesellschafterstellung können Personen- oder Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter Leistungen austauschen, auch auf der Grundlage gesellschaftsvertraglicher Vereinbarung. Die Gesellschaft kann – nach den allgemeinen Regeln – einen Gegenstand liefern oder eine sonstige Leistung an einen Gesellschafter erbringen. Die Leistung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen. Die Leistung kann steuerbar oder nicht steuerbar, steuerfrei oder steuerpflichtig sein.



3.1 Entgeltliche Leistungen

Eine Besonderheit kann bei der Berechnung der Umsatzsteuer auftreten. Hierbei muss ggf. die **Mindestbemessungsgrundlage** gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG beachtet werden. Dies gilt – trotz des Wortlauts – sowohl für Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter wie auch umgekehrt, da das unterstellte Näheverhältnis nur in beide Richtungen gleichermaßen vorstellbar ist. Ist das vereinbarte Entgelt niedriger als die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG (verbilligte bzw. teilentgeltliche Leistung – verdeckte Gewinnausschüttung), entsteht so viel Umsatzsteuer wie bei unentgeltlicher Leistung, gedeckelt auf das marktübliche Entgelt.

3.2 Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter



Tipp!

Verständlicherweise werden sich Gesellschaft und Gesellschafter regelmäßig nicht wie fremde Dritte begegnen. V.a. die Personengesellschaft ist von der Identität der einzelnen Gesellschafter geprägt, es besteht ein besonderes Näheverhältnis. Angesichts solcher Sonderbeziehung werden Leistungen häufig entweder unentgeltlich oder verbilligt erbracht. In Praxis und Klausur muss daher die Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 1 bzw. des § 10 Abs. 4 UStG bedacht werden.

Beispiel für Lieferung:

Die G-A-T KG stellt u.a. Gartenmöbel her. A bezieht einen Tisch von der KG, der ihr mit 200 € berechnet wird. Der KG entstehen bei der Herstellung des Tisches Kosten von 200 €, der übliche Verkaufspreis beträgt 450 €.

Lösung:

Die KG tätigt eine steuerpflichtige Lieferung an A. Die Bemessungsgrundlage beträgt nach § 10 Abs. 1 UStG $200 \text{ €} \times \frac{100}{119} = 168,06 \text{ €}$. Es ergibt sich eine Umsatzsteuer von 31,94 €. Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 1 UStG wird unterschritten: Diese richtet sich nach den Herstellungskosten und beträgt 200 €. Die Umsatzsteuer beträgt also $200 \text{ €} \times 19\% = 38 \text{ €}$. Unmaßgeblich ist der übliche Verkaufspreis.

XX. Umsatzsteuer im internationalen Warenverkehr

In der Praxis und in der Klausur sind Sachverhalte häufig international angelegt. Dabei kann der Umsatz vom Inland ins Ausland führen (**Export**) oder umgekehrt vom Ausland ins Inland (**Import**). Im Vordergrund steht das **Bestimmungslandprinzip**. Mit ihm verbunden sind verschiedene Vorteile: Die Steuer fällt in dem Staat an, in dem die Ware weitergenutzt wird (**Territorialitätsprinzip**). Der Empfänger ist in der Regel dem Steuersystem an seinem Sitz ausgesetzt (**Steuersatzneutralität**) gerade so, wie wenn er den Liefergegenstand im Inland gekauft hätte. Lieferungen werden nicht mehrfach besteuert, der **Wettbewerb** wird **nicht verzerrt**. Die rechtliche Behandlung solcher Fälle kann sich auf den Lieferort, die Steuerpflicht und auf die **Rechnungstellung auswirken**.



Tipp!

In der Praxis sollte deshalb vor der Buchung des Geschäftsvorfalles überprüft werden, ob auf der Rechnung zu Recht eine inländische oder ausländische Umsatzsteuer bzw. keine Umsatzsteuer ausgewiesen ist. Gegebenenfalls muss eine neue (berichtigte) Rechnung angefordert werden. Ein falscher Steuerausweis ist auch ein beliebter Klausurbaustein.

Zu unterscheiden sind nachfolgende Gestaltungen:

Warenbewegung	Leistungsort	Steuerbefreiung	Darstellung unter
Vom Drittland ins Inland	§ 3 Abs. 6 UStG, eventuell § 3 Abs. 8 UStG		s. Kap. 2
Vom Inland ins Drittland		Eventuell §§ 4 Nr. 1a, 6 UStG	s. Kap. 3
Vom Inland ins EU-Ausland zwischen Unternehmern		Eventuell §§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 4.1
Vom EU-Ausland ins Inland zwischen Unternehmern	Eventuell §§ 1a, 3d UStG (Erwerb)		s. Kap. 4.2
Neufahrzeuge	Verkäufer: § 3 Abs. 6 UStG	§§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 5
	Erwerber: §§ 1b, 3d UStG	eventuell § 4b UStG	
Fiktiver innergemeinschaftlicher Warenverkehr	Fiktiver Lieferort am Beginn der Lieferung und fiktiver Erwerbsort am Ende der Warenbewegung	§ 4 Nr. 1b, 6a UStG	s. Kap. 6

Warenbewegung	Leistungsort	Steuerbefreiung	Darstellung unter
Konsignationslager	a) Bei Warenentnahme aus dem Lager innerhalb von 12 Monaten: innergemeinschaftliche Lieferung, b) bei späterer Entnahme: innergemeinschaftliches Verbringen.	§ 6b UStG	s. Kap. 7
Kommission innerhalb zweier EU-Staaten	§ 3 Abs. 3 UStG, Fiktion	Vereinfachungsregel	s. Kap. 8
Internationales Reihengeschäft	§§ 3 Abs. 6a, 3 Abs. 7 Satz 2 UStG	Für die bewegte Lieferung: §§ 4 Nr. 1a bzw. 1b, §§ 6, 6a UStG	s. Kap. 9
Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft	§ 25b UStG	Innergemeinschaftlicher Erwerb gilt evtl. als besteuert	s. Kap. 10
Vom EU-Ausland an bestimmte Abnehmer im Inland und umgekehrt	ggf. § 3c UStG (innergemeinschaftlicher Fernverkehr)		s. Kap. 11
Fiktive Lieferung von und an Betreiber elektronischer Schnittstellen	ggf. § 3 Abs. 3a UStG	evtl. innergemeinschaftlicher Fernverkauf: ggf. § 3c UStG	s. Kap. 12

1. Anknüpfung an bewegte Lieferungen

Gemäß § 3 Abs. 5a UStG kann sich der Lieferort je nach Einzelfall aus § 3 Abs. 6, Abs. 7 oder Abs. 8 UStG ergeben. **Bewegte** Lieferungen nach § 3 Abs. 6 und Abs. 8 sind von **ruhenden** Lieferungen nach § 3 Abs. 7 UStG abzugrenzen.



Tipp!

Es empfiehlt sich, der Lösung solcher Sachverhalte in Klausur und Praxis eine Grobskizze über die Beteiligungsverhältnisse und über die Warenbewegung voranzustellen.

Da die Lieferungen (evtl. auch Werklieferungen) vom Ausland aus oder ins Ausland erfolgen, ist gemeinsames Merkmal der hier zu behandelnden Sachverhaltsgestaltungen, dass der Liefergegenstand **befördert** oder **versendet** (bewegt) wird (vgl. § 3 Abs. 6 Sätze 1–4 UStG). Ergibt sich der Lieferort aus § 3 Abs. 7 UStG, handelt es sich um eine ruhende Lieferung. Die in diesem Kapitel schwerpunktmäßig behandelte Frage einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 UStG stellt sich dann nicht.

2. Lieferung vom Drittland ins Inland

Die Abgrenzung zwischen Drittland und den Mitgliedstaaten ergibt sich aus Abschn. 1.10 UStAE. Bei Warenlieferungen aus dem Drittland kommt die Anwendung des **§ 3 Abs. 8 UStG** in Betracht. Eine **Verlagerung des Lieferorts** ist davon abhängig, wer zollrechtlich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Schuldner ist,