HAAS SEMINARE

Umsatz-steuer

2026

WISSEN AUFFRISCHEN

Referent: Frank Rininsland, *Steuerberater, Dipl.-Oec.*

September 2026

Inhaltsverzeichnis

A. ALLGEMEINES 7
Systematik des UStG 7
Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG 8
Überblick Prüfreihenfolge 8
Unternehmer, § 2 UStG 9
Fall 1 10
Fall 2 10
Umsatzsteuerrechtliche Gebiete 11
Die Leistung im Umsatzsteuerrecht 12
Leistungsaustausch 12
Fall 3 14
Fall 4 14
Fall 5 15
Fall 6 15
Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG 16
Fall 7 17
Ort der Lieferung 18
Fall 8 20
Fall 9 20
Fall 10 21
Fall 11 21
Reihengeschäft, § 3 Abs. 6a UStG 22
Ort der Lieferung beim Reihengeschäft 23
Fall 12 24
Ort der Lieferung beim ig. Fernverkauf, § 3c UStG 25
Fall 13 25
Fiktives Reihengeschäft gem. § 3 Abs. 3a UStG 26
Sonstige Leistung 27
Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung 27
Fall 15 29
Fall 16 29
Fall 17 30

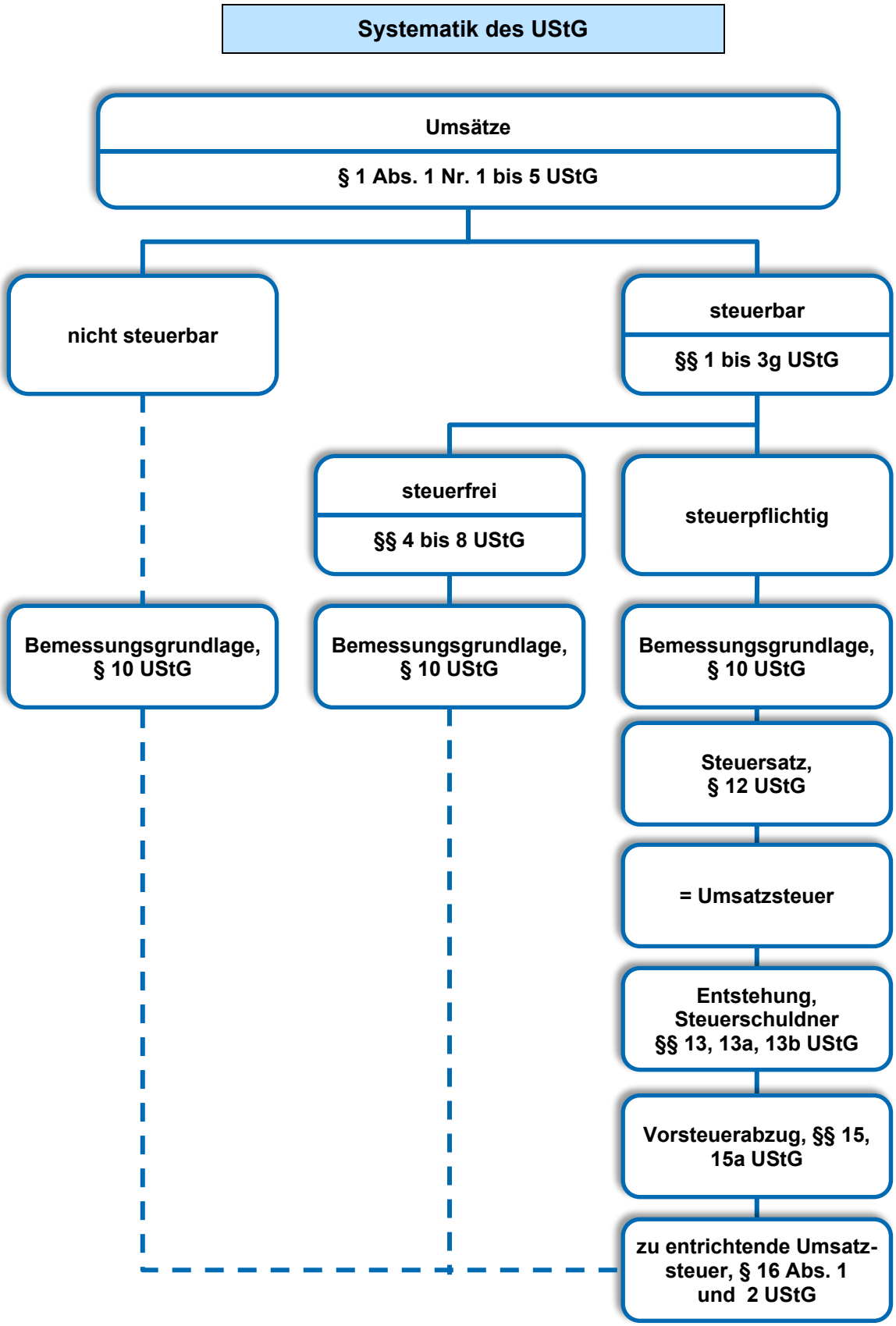
Fall 18 30
Abwandlung Fall 18 30
Fall 19 31
Ort der sonstigen Leistung, § 3b UStG 32
Fall 20 33
Fall 21 33
Einheit/Mehrheit von Leistungen 34
Werklieferung/Werkleistung 39
Fall 22 41
Fall 23 41
Handeln im eigenen oder fremden Namen..... 42
Fall 24 43
Fiktive Lieferung bzw. sonstige Leistung gegen Entgelt, § 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9a UStG 45
Fall 25 47
Fall 26 47
Fall 27 48
B. UMSATZSTEUER-BINNENMARKT 49
Grundsätze des grenzüberschreitenden Warenverkehrs..... 49
USt-IdNr.50
Lieferung im EU-Binnenmarkt..... 52
Fall 28 53
Fall 29 53
C. STEUERFREIE UMSÄTZE, §§ 4 BIS 9 UStG 54
Steuerbefreiungen, § 4 UStG..... 55
Fall 30 56
Fall 31 56
Fall 32 56
Fall 33 57
Internationales Reihengeschäft 58
Fall 34 58
Fall 35 58
Fall 36 59
Entnahme Grundstück aus dem Unternehmensvermögen 60
Fall 37 60
Fall 38 60

Verzicht auf Steuerbefreiung, § 9 UStG 61
Fall 39 62
Fall 40 62
Fall 41 62
D. BEMESSUNGSGRUNDLAGE, § 10 UStG 63
Fall 42 63
Fall 43 64
Durchlaufende Posten, § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG 65
Bemessungsgrundlage beim Tausch, § 10 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG 66
Fall 44 66
Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben 67
Fall 45 67
Fall 46 67
Fall 47 68
Fall 48 68
Mindestbemessungsgrundlage, § 10 Abs. 5 UStG 69
Fall 49 70
Fall 50 70
E. STEUERSÄTZE, § 12 UStG 71
Fall 51 74
Fall 52 74
Fall 53 75
F. ENTSTEHUNG DER UMSATZSTEUER, §§ 13, 13b UStG 76
Entstehung der Umsatzsteuer 76
Fall 54 78
Fall 55 78
Fall 56 78
Teilleistungen 79
Fall 57 80
Fall 58 80
G. RECHNUNGEN UND RECHNUNGSANGABEN, §§ 14 BIS 14c UStG 81
Ausstellung von Rechnungen 81
§ 14c Abs. 1 und 2 UStG 86
Fall 59 88
Fall 60 89

H. VORSTEUERABZUG, §§ 15, 15a UStG 90
Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG 90
Vorsteuerabzug 91
Vorsteuerabzug bei einheitlichen Gegenständen 91
Vorsteuerabzug bei steuerfrei und steuerpflichtig genutzten Gebäuden 92
Fall 61 93
Fall 62 93
Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG 94
Fall 63 95
Aufteilung der Vorsteuer bei Gebäuden, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei verwendet werden 96
Fall 64 96
Beschränkung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1a UStG 97
I. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS GEM. § 15a UStG 98
Prüfungsschema § 15a UStG 98
Fall 65 100
Fall 66 101
§ 15a UStG..... 102
J. STEUERBERECHNUNG, § 16 UStG 103
K. ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE, § 17 UStG.....104
Fall 67 104
Fall 68 105
Fall 69 106
L. VERLAGERUNG DER STEUERSCHULD AUF DEN LEISTUNGSEMPFÄNGER 107
Fall 70 108
Fall 71 109
Fall 72 110
Fall 73 110
Fall 74 110
M. KLEINUNTERNEHMER, § 19 UStG 111
BESTEUERUNG VON REISELEISTUNGEN, § 25 UStG 117
Fälle zu § 25 UStG 118
Fall 83 118
Fall 84 118
O. DIFFERENZBESTEUERUNG, § 25a UStG 119

Fall 85 120
P. VERTIEFUNG EU-BINNENMARKT 121
Fall 86 121
Fall 87 121
Fall 88 122
Fall 89 122
Q. BESONDERHEITEN 123
Geschäftsveräußerung, § 1 Abs. 1a UStG 123
Fall 90 124
Fall 91 125
Fall 92 125
R. UNTERNEHMER/UNTERNEHMEN 126
Fall 93 126
Fall 94 126
S. ORGANSCHAFT 127
Fall 95 130
T. FACTORING IM UMSATZSTEUERRECHT 134
Fall 96 135
U. UMSATZSTEUER BEI WOHNUNGS(TEIL-)EIGENTUM, § 4 NR. 13 UStG 136
Fall 97 136

A. ALLGEMEINES



Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG

1.	Lieferung oder sonstige Leistung	Leistungsaustausch
2.	gegen Entgelt	Leistungsaustausch
3.	durch einen Unternehmer	§ 2 UStG
4.	im Rahmen seines Unternehmens	§ 2 UStG
5.	im Inland	§§ 3, 3a bis c, 3e bis g UStG, § 1 Abs. 2 bis 3 UStG

= steuerbare Lieferung/sonstige Leistung

Ist auch nur eine Voraussetzung nicht erfüllt, ist die Leistung nicht steuerbar und eine weitergehende Prüfung (z. B. der Steuerfreiheit) entfällt. Es ist ggf. die Bemessungsgrundlage zu ermitteln und in der UStVA zu erklären.

Überblick Prüfreihenfolge

- Steuerbarkeit (§ 1 UStG)
- Steuerpflicht (§§ 4, 4b, 5, 9 UStG)
- Bemessungsgrundlage (§ 10 UStG)
- Steuersatz (§ 12 UStG)
- Entstehen der Steuer, Steuerschuldner (§§ 13, 13a, 13b UStG)
- Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)
- Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a UStG)

Unternehmer, § 2 UStG

Definition: Unternehmer ist, wer eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen selbstständig ausübt, § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 3 UStG.

Wer	**Unternehmerfähigkeit** = „jeder“ (unabhängig von Rechtsform)	Abschn. 2.1 Abs. 1 UStAE
eine **nachhaltige**	**Nachhaltigkeit** = insbesondere Wiederholungsabsicht, Ausführung mehr als nur eines Umsatzes, planmäßiges Handeln	Abschn. 2.3 Abs. 5, 6 UStAE
Tätigkeit zur **Erzielung von Einnahmen**	**Leistungsaustausch** = **Leistungen gegen Entgelt** (ggf. Absicht ausreichend)	Abschn. 2.3 Abs. 8 UStAE
selbstständig ausübt	**Selbstständigkeit** = eigene Rechnung und eigene Verantwortung	Abschn. 2.2 UStAE

1. **Hinweis:** Der neue § 2 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 UStG dient der Herstellung von Rechtssicherheit und Rechtsklarheit für nicht rechtsfähige Personengemeinschaften z. B. Bruchteils- oder Erbengemeinschaften.
   Mit BMF-Schreiben vom 09.04.2026, III, C 2 – S 7104/00030/006/041 bezieht die FinVerw dazu Stellung und bestätigt, dass auch eine Bruchteilsgemeinschaft Unternehmer sein kann. Die Rechtsform ist unerheblich. Allerdings gilt dies nur dann, wenn die Bruchteilsgemeinschaft nach außen gemeinsam gegenüber dem Leistungsempfänger, z. B. durch Abschluss eines gemeinsamen Mietvertrages, auftritt.

2. **Beginn**

   Die Unternehmereigenschaft **beginnt** mit dem ersten nach außen erkennbaren auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen ernsthaft beabsichtigt ist und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird, Abschn. 2.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

3. **Ende**

   Die Unternehmereigenschaft endet erst mit der Abwicklung aller unternehmerischen Rechtsbeziehungen, vgl. Abschn. 2.6 Abs. 6 UStAE.

4. **Rahmen des Unternehmens**

   Im Rahmen des Unternehmens werden folgende Umsätze ausgeführt:

   - Die („laufenden“) Umsätze aufgrund der selbstständigen gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit(en), d. h. die **Grundtätigkeit(en)**,
   - die unternehmerisch bedingten **Hilfsgeschäfte** (vgl. Abschn. 2.7 Abs. 2 UStAE)

   Vgl. zur Unternehmenseinheit Abschn. 2.7 Abs. 1 UStAE.

Fall 1

Fidibus betreibt in Miesbach einen Handel mit Antiquitäten. Gewinnorientiertes Handeln ist ihm jedoch fremd. Er erzielt daher seit Jahren Verluste. Aufgrund einer Außenprüfung wurde die Tätigkeit einkommensteuerrechtlich als Liebhaberei eingestuft. Die Verluste wurden entsprechend nicht anerkannt.

Ist Fidibus Unternehmer?

Lösung

Fall 2

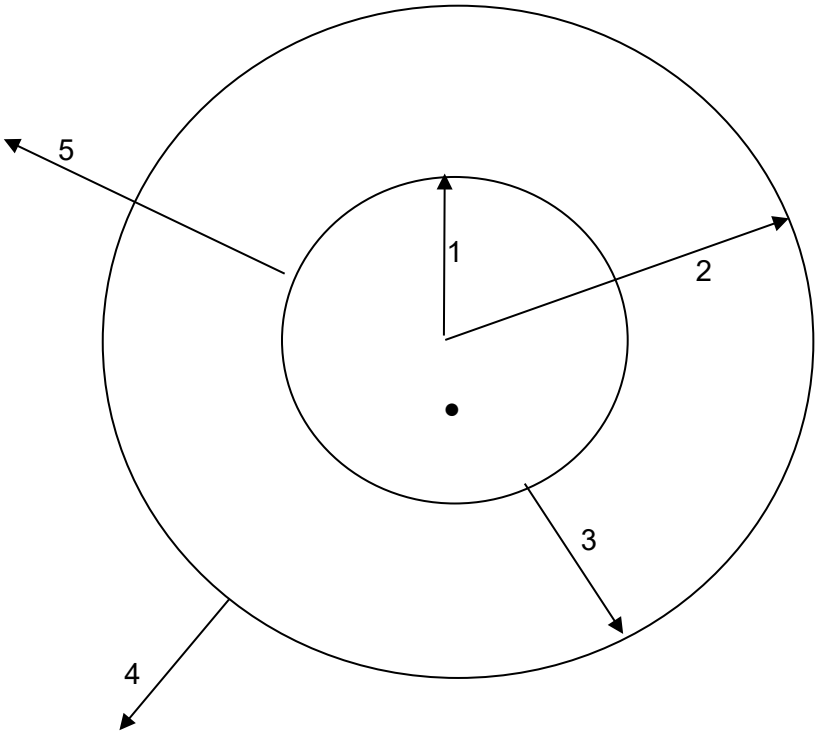
A und B sind Gesellschafter zu je 50 % einer Handwerks-OHG. A vermietet an die OHG einen Pkw für monatlich 500 EUR zzgl. evtl. Umsatzsteuer.

Ist A Unternehmer?

Lösung

Umsatzsteuerrechtliche Gebiete

Aus § 1 Abs. 2 und Abs. 2a UStG ergeben sich folgende umsatzsteuerrechtlichen Gebiete:



1 = _____

2 = _____

3 = _____

4 = _____

5 = _____

Die Leistung im Umsatzsteuerrecht

Leistung bedeutet, ein Rechtsgut (des Wirtschaftsverkehres) zur Herbeiführung des Nutzens eines anderen zu opfern.



Leistung = Willentliche Herbeiführung eines fremden Nutzens durch Aufgabe eines eigenen Rechtsgutes.

Leistungsaustausch

= Leistung gegen Entgelt, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, Abschn. 1.1 UStAE.

I. 3 Tatbestandsmerkmale

1. **2** umsatzsteuerrechtlich verschiedene **Beteiligte**

2. **2 Leistungen** (davon mindestens eine im wirtschaftlichen Sinne, als Entgelt reicht eine im rechtlichen Sinne), s. Abschn. 1.1 Abs. 3 UStAE.

3. Innere **wirtschaftliche Verknüpfung der Leistungen** (vgl. Abschn. 1.1 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStAE).

II. Kein Leistungsaustausch

1. Keine 2 Beteiligten

- Unternehmenseinheit (z. B. sog. Innenumsatz oder Innenleistungen im Fall einer Organschaft).

2. Keine 2 Leistungen

a) **Keine Gegenleistung:**

- Schenkung, §§ 516, 518 BGB,
- Leihe, § 598 BGB.

b) **Keine Leistung:**

z. B.

- Schadensersatz (z. B. § 249 BGB, durch Schädiger oder Versicherung) (Abschn. 1.3 Abs. 1, 7 bis 9 UStAE),
- Vertragsstrafen, §§ 340, 341 BGB (Abschn. 1.3 Abs. 3 UStAE),
- Mahnkosten, soweit tatsächlich angefallen (Abschn. 1.3 Abs. 6 Satz 2 UStAE),
- Verzugszinsen usw. (Abschn. 1.3 Abs. 6 Sätze 3 bis 5 UStAE),
- Zuschüsse, Beihilfen, Prämien, Zulagen usw. (Abschn. 10.2 Abs. 7 und 8 UStAE),
- durchlaufende Posten, § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG (Abschn. 10.4 UStAE).

Fall 3

Der Lehrer Schlau (S) kauft bei Kfz-Händler Müller (M) einen Pkw

- Vertrag am 09.02.2026
- Übergabe am 09.03.2026
- Zahlung am 09.04.2026

Wann liegt eine Leistung vor?

Lösung

Fall 4

Der Lehrer Listig (L) kauft am 31.10.2026 im Blumenladen einen Strauß Blumen für seine Ehefrau. Am 01.11.2026 feiert seine Frau ihren 50. Geburtstag. Da er am 01.11.2026 auf Klassenfahrt ist, bittet er den Blumenhändler, die Blumen am 01.11.2026 direkt zu seiner Ehefrau zu bringen, was dieser auch ausführt. Der Blumenhändler fährt mit dem Blumenstrauß am 31.10.2026 um 23.45 Uhr los und übergibt die Blumen um 00.01 Uhr der Ehefrau.

Wer leistet wann an wen?

Lösung

Fall 5

Der Pkw des Unternehmensvermögens des Unternehmers Krause (K) mit Sitz in Springe wird von Steuerberater Rüpel (R) beschädigt. R hat den Unfall während einer unternehmerischen Fahrt schuldhaft verursacht. K lässt den Pkw reparieren. Die Reparaturrechnung der Werkstatt beträgt 20.000 EUR zzgl. 3.800 EUR Umsatzsteuer. Die Versicherungsgesellschaft des R ersetzt K einen Betrag von 20.000 EUR.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 6

Wie Fall vorher, jedoch ist Krause (K) Inhaber einer Reparaturwerkstatt. Rüpel (R) beauftragt K ausdrücklich, den Schaden an seinem Pkw selbst zu reparieren. Die anfallenden Reparaturkosten werden von der Versicherung des R übernommen.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Lieferung, § 3 Abs. 1 UStG

1. Begriffe

a) Gegenstand

- Abschn. 3.1 Abs. 1 UStAE.

b) Verschaffung der Verfügungsmacht

- Abschn. 3.1 Abs. 2 UStAE, Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur,
- endgültig gewollter Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstandes.

c) Abgrenzung zur sonstigen Leistung

- allgemein vgl. Abschn. 3.5 Abs. 1 UStAE,
- Beispiele Lieferungen = Abschn. 3.5 Abs. 2 UStAE,
- Beispiele sonstige Leistungen = Abschn. 3.5 Abs. 3 UStAE.

2. Varianten

Unternehmer erbringt eine Leistung, bei der die Verfügungsmacht über einen Gegenstand

a) vom Unternehmer dem Abnehmer,
b) im Auftrag des Unternehmers von einem Dritten dem Abnehmer oder
c) vom Unternehmer im Auftrag des Abnehmers einem Dritten

verschafft wird.



Die zugrunde liegenden zivilrechtlichen Rechtsbeziehungen sind grundsätzlich entscheidend für die Bestimmung des Leistenden und des Empfängers einer Lieferung.

Fall 7

Unternehmer Gasfuß (G) aus Hildesheim erwirbt im Mai 2024 vom in Hannover ansässigen Autohändler Zwetsche (Z) einen neuen Mercedes C 250 für 50.000 EUR.

Zur Finanzierung nimmt er bei der ebenfalls in Hannover ansässigen Bank Leimann (L) ein Darlehen über 40.000 EUR auf und übereignet der Bank den Pkw sicherheitshalber.

Innerhalb von 2 Jahren soll G das Darlehen nebst Zinsen und Nebenkosten zurückgezahlt haben.

Nach einigen Monaten gerät G in Zahlungsschwierigkeiten. Da er nicht mehr zahlen kann, macht die Bank im Februar 2026 von ihrem Verwertungsrecht Gebrauch, holt den Pkw bei G ab und verkauft und übereignet den Pkw eine Woche später an Kfz-Händler Petrov (P) für 29.750 EUR.

Dem G schreibt die Bank einen Betrag von 25.000 EUR auf die in gleicher Höhe bestehende Darlehensschuld gut.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Ausgangsumsätze bei Z, G und der Bank?

Lösung

Ort der Lieferung

1. Vorschriften und Prüfreihenfolge

§ 3 Abs. 5a UStG i. V. m. dem Grundsatz lex specialis vor lex generalis:

a) § 3c UStG (ig. Fernverkauf),

b) § 3e UStG (Lieferung während einer Beförderung an Bord eines Schiffes etc.),

c) § 3g UStG (Lieferung von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität, Wärme und Kälte über Wärme- oder Kältenetze),

d) § 3 Abs. 8 UStG (bestimmte Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet),

e) § 3 Abs. 6 UStG (Beförderungs- oder Versendungslieferungen),

f) § 3 Abs. 7 UStG (warenruhende Lieferungen).

2. Struktur des § 3 Abs. 6 und 7 UStG

a) Allgemeine Definition von

- Befördern, § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG und
- Versenden, § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG,

b) Ort der Lieferung bei Beförderungs- oder Versendungslieferung (= „bewegte“ Lieferung) = § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG,

c) Ort der Lieferung in anderen Fällen (= warenruhende Lieferung) allgemein = § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG,

d) Ort der Lieferungen beim Reihengeschäft = § 3 Abs. 6a i.V.m. § 3 Abs. 6 Satz 1 sowie § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 bzw. 2 UStG.

3. Befördern oder Versenden durch den Lieferer oder Abnehmer, § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG

Von § 3 Abs. 6 UStG werden alle Lieferungen erfasst, bei denen der Gegenstand der Lieferung bewegt wird (sog. **Beförderungs- oder Versendungslieferung**, auch **bewegte** oder **warenbewegte Lieferung**).

Befördern ist jede Fortbewegung eines Gegenstandes, sei es durch den Lieferer oder den Abnehmer, § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG.

Ein **Versenden** liegt vor, wenn die Fortbewegung durch einen selbstständigen Beauftragten durchgeführt oder besorgt wird, § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG.

Auch der **Abholfall** – der Abnehmer befördert selbst – fällt unter § 3 Abs. 6 UStG. Davon ist insbesondere der sog. **Handkauf** betroffen, der als Beförderungs- oder Versendungslieferung anzusehen ist, vgl. Abschn. 3.12 Abs. 1 Satz 3 UStAE.

Klargestellt wird im Gesetz, dass der Gegenstand auch durch einen vom Lieferer oder durch einen vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet werden kann.

4. Keine Beförderung oder Versendung, § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG

§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG regelt den Ort der Lieferung in den Fällen, in denen weder der Lieferer noch der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet, also keine Bewegung der Ware erfolgt (sog. **warenruhende oder ruhende Lieferung**). Es handelt sich im Wesentlichen um folgende Fälle:

- Erwerber bereits im Besitz der Sache, § 929 Satz 2 BGB,
- Besitzkonstitut, § 930 BGB,
- Abtretung des Herausgabeanspruches, § 931 BGB,
- Lieferungen von Grund und Boden oder Gebäuden,
- Montagelieferungen beim Abnehmer.

5. § 3 Abs. 8 UStG

3 Voraussetzungen:

- Beförderungs- oder Versendungslieferung,
- Grenzüberschreitung Drittlandsgebiet/Inland und
- Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist der Lieferer oder dessen Beauftragter,

vgl. Abschn. 3.13 UStAE und für das Reihengeschäft Abschn. 3.14 Abs. 15 und 16 UStAE.



Über den Wortlaut der Vorschriften hinaus regeln § 3 Abs. 6, Abs. 7 Satz 2 und Abs. 8 UStG auch den Zeitpunkt der Lieferung (vgl. Abschn. 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE). In den Fällen des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG und § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG gilt die Lieferung bereits mit Beginn der Beförderung/Versendung als ausgeführt, im Fall des § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG und § 3 Abs. 8 UStG erst mit Beendigung der Beförderung/Versendung im Inland. Dieser Zeitpunkt ist auch der (ggfs. fiktive) Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht. Auf den zivilrechtlichen Zeitpunkt der Ausführung des Erfüllungsgeschäfts (insbesondere Übergang der Preisgefahr) bzw. auf das physische Übergeben des Gegenstandes kommt es damit nicht an.

Fall 8

Unternehmer G. Bogen (B) aus Hannover bringt am 05.03.2026 5 VW-Touareg in den Freihafen Bremerhaven. Erst infolge des am 13.08.2026 geschlossenen Kaufvertrages steht fest, dass die Pkw zum Abnehmer in die Arabischen Emirate gehen. Am 14.08.2026 werden die Fahrzeuge verschifft.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung? Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 Nr. 4 UStG liegen nicht vor.

Lösung

Fall 9

Wie Fall vorher, jedoch steht der Abnehmer von Anfang an fest.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 10

Unternehmer Ullrich (U), Leipzig, mietet ab dem 10.05.2026 vom Unternehmer Züegli (Z) in Zürich eine Maschine und transportiert diese nach Dresden.

Am 10.08.2026 vereinbart U mit Z, dass diese Maschine mit sofortiger Wirkung zum Preis von 20.000 EUR in das Eigentum des U übergehen soll.

Zu diesem Zeitpunkt befand sich die Maschine auf einer Baustelle in Frankfurt/Oder.

Ort der Lieferung?

Lösung

Fall 11

Unternehmer T aus der Türkei liefert in 2026 an Unternehmer D aus Deutschland Ware.

T lässt die Ware (durch den von ihm beauftragten inländischen Spediteur S) in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführen und entrichtet auch die EUSt.

Die Lieferkonditionen lauten „verzollt und versteuert“.

Ort der Lieferung?

Lösung

Reihengeschäft,
§ 3 Abs. 6a UStG

1. Nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt ein Reihengeschäft unter folgenden Voraussetzungen vor:

   a) **Mehrere** Unternehmer,
   b) schließen **Liefergeschäfte (bis 31.12.2019: Umsatzgeschäfte)** ab,
   c) die **denselben** Gegenstand betreffen,
   d) dieser Gegenstand wird befördert oder versendet
   e) und gelangt dabei **unmittelbar** vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer.

2. Im Rahmen der einen Gegenstandsbewegung (Beförderung oder Versendung) werden mehrere Lieferungen ausgeführt (so viele, wie Rechtsgeschäfte zwischen den Vertragspartnern abgeschlossen wurden), die hinsichtlich

   - des Lieferortes,
   - des Lieferzeitpunktes,
   - des ig. Erwerbs (als Pendant zur entsprechenden ig. Lieferung),
   - der Steuerfreiheit als Ausfuhrlieferung, § 6 UStG oder ig. Lieferung, § 6a UStG, nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a oder b UStG

   getrennt zu beurteilen sind.

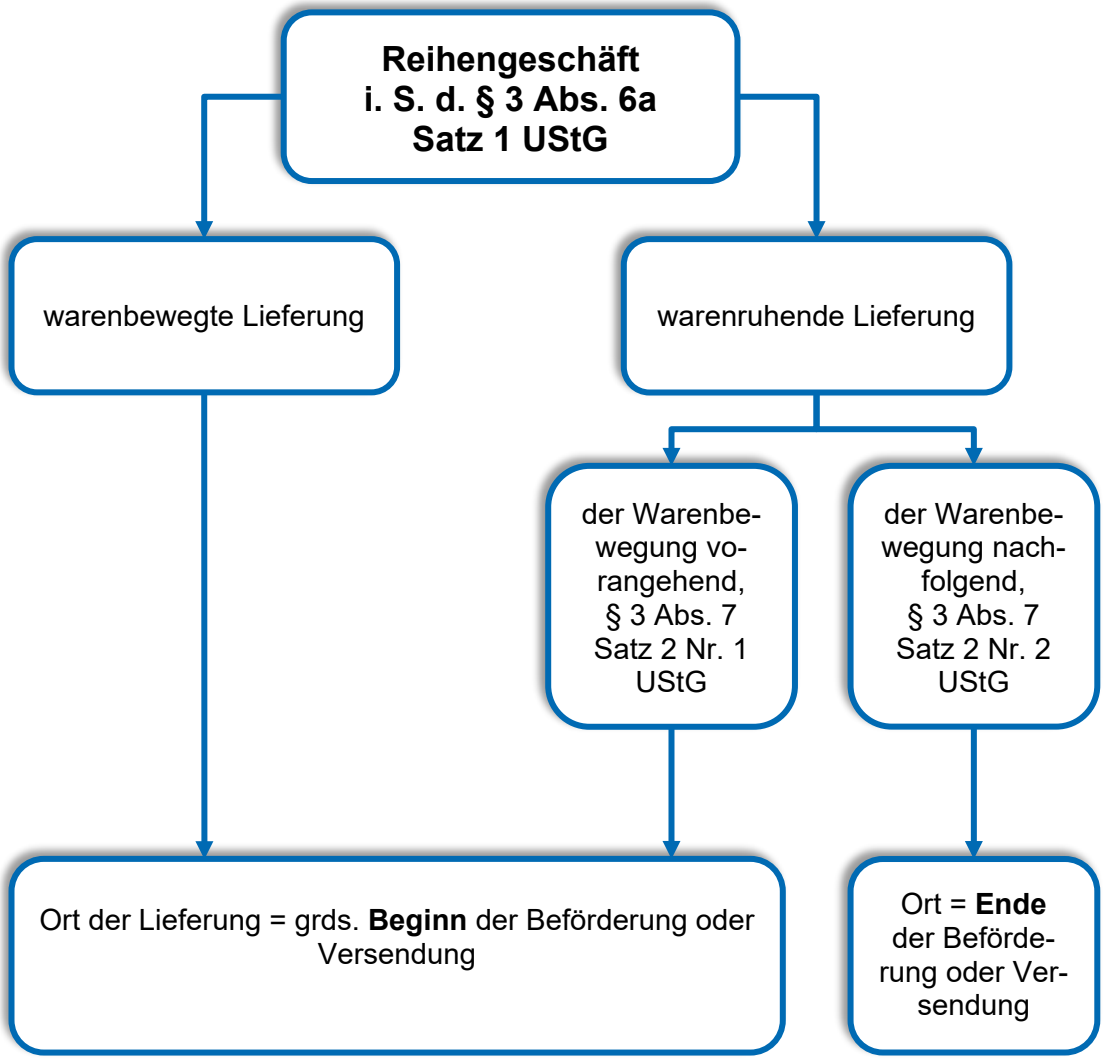
3. Die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes ist nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG nur einer der Lieferungen zuzuordnen, nur diese ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung (sog. (waren-)bewegte Lieferung). Die anderen Lieferungen sind sog. (waren-) ruhende Lieferungen.

4. Befördert oder versendet der **erste Unternehmer** die Ware, ist (nur) die erste Lieferung die warenbewegte Lieferung, vgl. **§ 3 Abs. 6a Satz 2 UStG**. Befördert oder versendet der **letzte Abnehmer** die Ware, ist die letzte Lieferung die warenbewegte Lieferung, vgl. **§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG**. Befördert oder versendet der „mittlere“ (oder einer der mittleren) Unternehmer **(Zwischenhändler)** die Ware, ist die Warenbewegung widerlegbar der Lieferung an diesen Zwischenhändler zuzuordnen, **§ 3 Abs. 6a Satz 4 Halbsatz 1 UStG**; weist dieser Unternehmer nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat, ist seine Lieferung die warenbewegte Lieferung, vgl. § 3 Abs. 6a Satz 4 Halbsatz 2 UStG. In diesen Fällen ist § 3 Abs. 6a Satz 5 bzw. Satz 6 UStG zu prüfen. Im Einzelnen vgl. Abschn. 3.14 UStAE.

   Die warenruhenden Lieferungen beurteilen sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG; der warenbewegten Lieferung

   - vorangehend = Beginn der Beförderung oder Versendung, § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG, diese Lieferung ist im **Ursprungsland** steuerbar und grds. steuerpflichtig;
   - (nach-)folgend = Ende der Beförderung oder Versendung, § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG; diese Lieferung ist im **Bestimmungsland** steuerbar und grds. steuerpflichtig.

Ort der Lieferung beim Reihengeschäft



Fall 12

Unternehmer A in Aachen verkauft an den Unternehmer B in Bonn eine Maschine, die dieser an Unternehmer C in Chemnitz weiterverkauft.

Die Maschine wird

a) durch A zu C transportiert,

b) von C bei A abgeholt,

c) durch B von A zu C transportiert. B erbringt keinen Nachweis i. S. d. § 3 Abs. 6a Satz 4 Halbsatz 2 UStG.

Welches ist jeweils die warenbewegte bzw. die warenruhende Lieferung und wo befindet sich jeweils der Ort der Lieferung?

Lösung

Ort der Lieferung beim ig. Fernverkauf, § 3c UStG

Fall 13

Der in Hamburg ansässige Unternehmer U betreibt einen Online-Shop und verkauft seit Jahren Waren, ausschließlich an Privatpersonen, auch im übrigen Gemeinschaftsgebiet.

Im Jahr 2025 betrug der Umsatz mit im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Kunden 7.000 EUR.

Im Jahr 2026 hat der Handel im übrigen Gemeinschaftsgebiet folgenden Umfang (Entgelte) gehabt:

Januar bis April 2026	9.999 EUR
Mai bis Dezember 2026	8.000 EUR

Sind die Vorgänge in Deutschland steuerbar?

Lösung

Fiktives Reihengeschäft gem. § 3 Abs. 3a UStG

Fall 14

Der in China ansässige Online-Händler UCH verkauft Ware für 100 EUR über einen in Deutschland ansässigen Online-Marktplatz des Betreibers UD an einen in Deutschland ansässigen Privatmann PD.

Die Ware lagert bei Beginn des Transports

Var. 1: in einem Lager in Deutschland,
Var. 2: in einem Lager in Luxemburg

und wird von dort unmittelbar an PD versendet.

Lösung

Sonstige Leistung

Definition gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG:

„Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind“.

Besonderheit: Leistung kann auch in einem Unterlassen oder einem Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen, § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG.

Beispiele:

- Dienstleistungen,
- Gebrauchs-/Nutzungsüberlassungen,
- Reiseleistungen, § 25 UStG,
- Verzicht auf Ausübung einer Tätigkeit,
- Unterlassen von Wettbewerb.

Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung

Seit dem 01.01.2010 (durch JStG 2009 vom 24.12.2008, BGBl 2008 I S. 2794) sind die Vorschriften zur Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung im UStG grundlegend neu gefasst worden.

Die Anwendbarkeit der einzelnen Vorschriften richtet sich maßgeblich nach der Person bzw. Qualität des Leistungsempfängers. §§ 3a und 3b UStG unterscheiden den Leistungsempfänger wie folgt:

a) Ein Unternehmer, an den die sonstige Leistung für dessen Unternehmen ausgeführt wird bzw. eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist (im Folgenden „Unternehmer“, Anwendungsbereich **„B2B“**[1]).

b) Sonstige Leistungsempfänger (im Folgenden „Nichtunternehmer“, Anwendungsbereich **„B2C“**[2]; darunter fallen auch Unternehmer, die eine sonstige Leistung für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen).

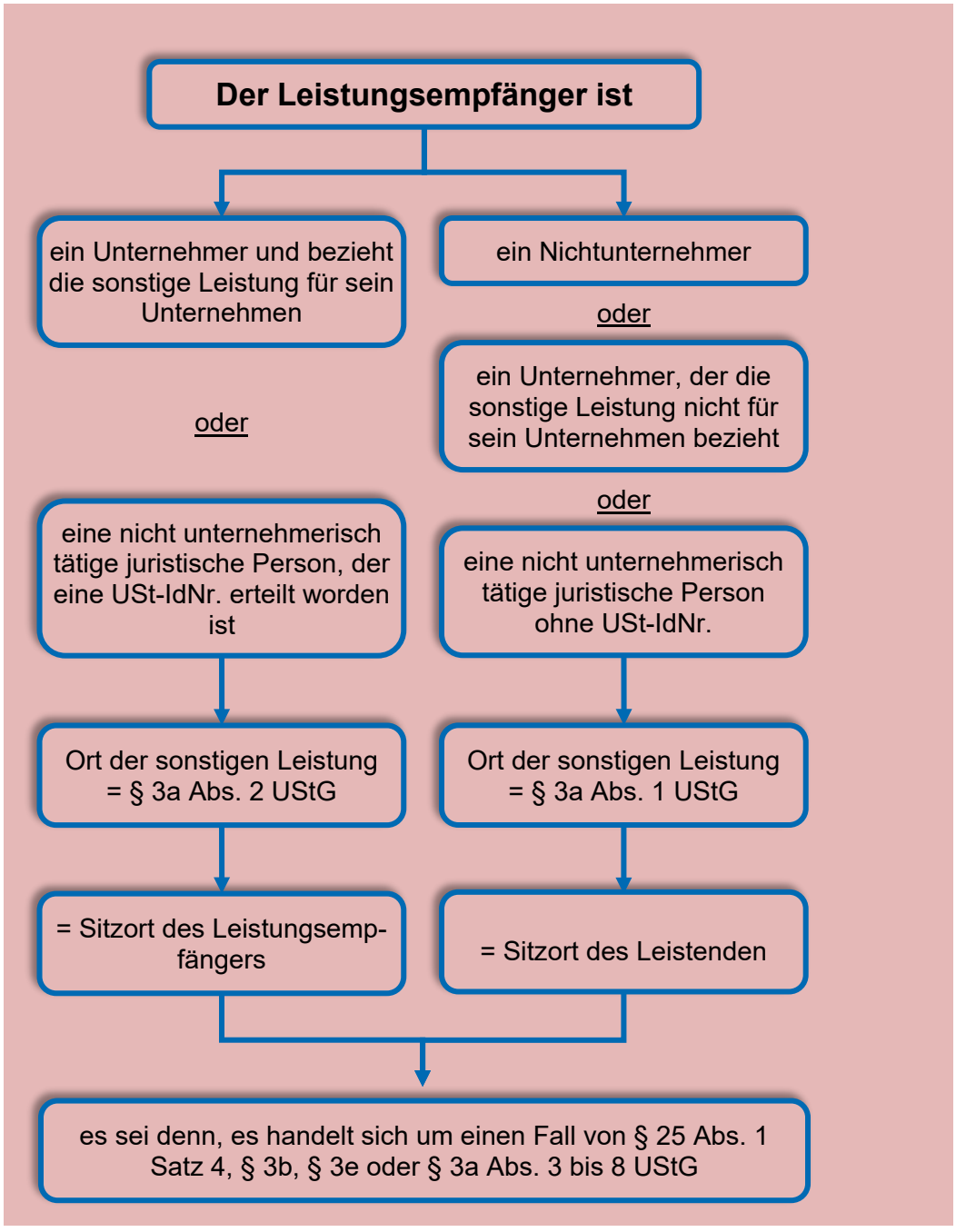
Die zutreffende Einordnung des Leistungsempfängers in die richtige Gruppe ist entscheidend für die Frage, welche Ortsbestimmungsvorschrift anwendbar ist.

Die Vorschriften folgen dem „Grundsatz-Ausnahme-Prinzip":

→ Grundsatz im Bereich **„B2B“**: Ort der sonstigen Leistung am Unternehmensort des Leistungsempfängers, **§ 3a Abs. 2 UStG**;

→ Grundsatz im Bereich **„B2C“**: Ort der sonstigen Leistung am Unternehmensort des leistenden Unternehmers, **§ 3a Abs. 1 UStG**.

Umfangreiche Erläuterungen und Beispiele zum Ort der sonstigen Leistungen enthalten die Abschn. 3a bis 3b UStAE.


Der Leistungsempfänger ist
ein Unternehmer und bezieht die sonstige Leistung für sein Unternehmen
oder
eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist
Ort der sonstigen Leistung = § 3a Abs. 2 UStG
= Sitzort des Leistungsempfängers
ein Nichtunternehmer
oder
ein Unternehmer, der die sonstige Leistung nicht für sein Unternehmen bezieht
oder
eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person ohne USt-IdNr.
Ort der sonstigen Leistung = § 3a Abs. 1 UStG
= Sitzort des Leistenden
es sei denn, es handelt sich um einen Fall von § 25 Abs. 1 Satz 4, § 3b, § 3e oder § 3a Abs. 3 bis 8 UStG

Fall 15

Anne Herrmann (H) aus Buxtehude betreibt einen Campingplatz auf Mallorca. Sie stellt Plätze für Wohnwagen von Urlaubern gegen Geld zur Verfügung. Die meisten Urlauber bleiben ca. 2 Wochen.

Ort der sonstigen Leistung?

Lösung

Fall 16

Notar Dr. Lektor (L) aus Hannover beurkundet einen Grundstückskaufvertrag für ein Grundstück in der Toskana. Die Beurkundung erfolgt in Hannover.

Ort der sonstigen Leistung?

Lösung

Fall 17

Die Autovermietung Sechst (S) aus Berlin vermietet ab 01.05.2026 einen Kleinwagen für die Dauer von 2 Wochen an den spanischen Urlauber Don Alfonso (A). A verbringt seinen Deutschlandurlaub z. T. in Berlin, Brandenburg und Mecklenburg-Vorpommern und Polen.

Ort der sonstigen Leistung des S?

Lösung

Fall 18

Wie vorhergehender Fall, allerdings beträgt die Dauer der Vermietung nun 6 Wochen.

Lösung

Abwandlung Fall 18

A ist Unternehmer und bezieht die Leistung für sein Unternehmen.

Lösung

Fall 19

Der Kabarettist Dietrich Nuhr (N) gibt im August 2026 in Hamburg eine Vorstellung. Vorbereitet hat er sich auf Helgoland. Auftraggeber ist Arno Alt (A), der sich anlässlich seines 75. Geburtstages durch N bespaßen lässt.

Ort der sonstigen Leistung?

Lösung

Ort der sonstigen Leistung, § 3b UStG

§ 3b ... UStG	Art der Leistung	Leistungsempfänger	Ort der Beförderungsleistung
Abs. 1 Satz 1	Personenbeförderung	Unternehmer oder Nichtunternehmer	Strecke (nur inländischer Teil steuerbar, § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG)
Abs. 1 Satz 3	Gegenstandsbeförderung, nicht von einem Mitgliedstaat in anderen Mitgliedstaat	Nichtunternehmer	Strecke (nur inländischer Teil steuerbar, § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG)
Abs. 2	Beladen, Entladen, Umschlagen u. Ä. mit der Beförderung eines Gegenstands zusammenhängende Leistungen	Nichtunternehmer	Tätigkeitsort
Abs. 3	ig. Beförderung eines Gegenstands	Nichtunternehmer	Beginn der Beförderung

Fall 20

Busunternehmer El Torro (T) aus Spanien transportiert zum Fußballspiel FC Bayern-München gegen Real Madrid 100 Fans von Madrid nach München.

Ort der sonstigen Leistung?

Lösung

Fall 21

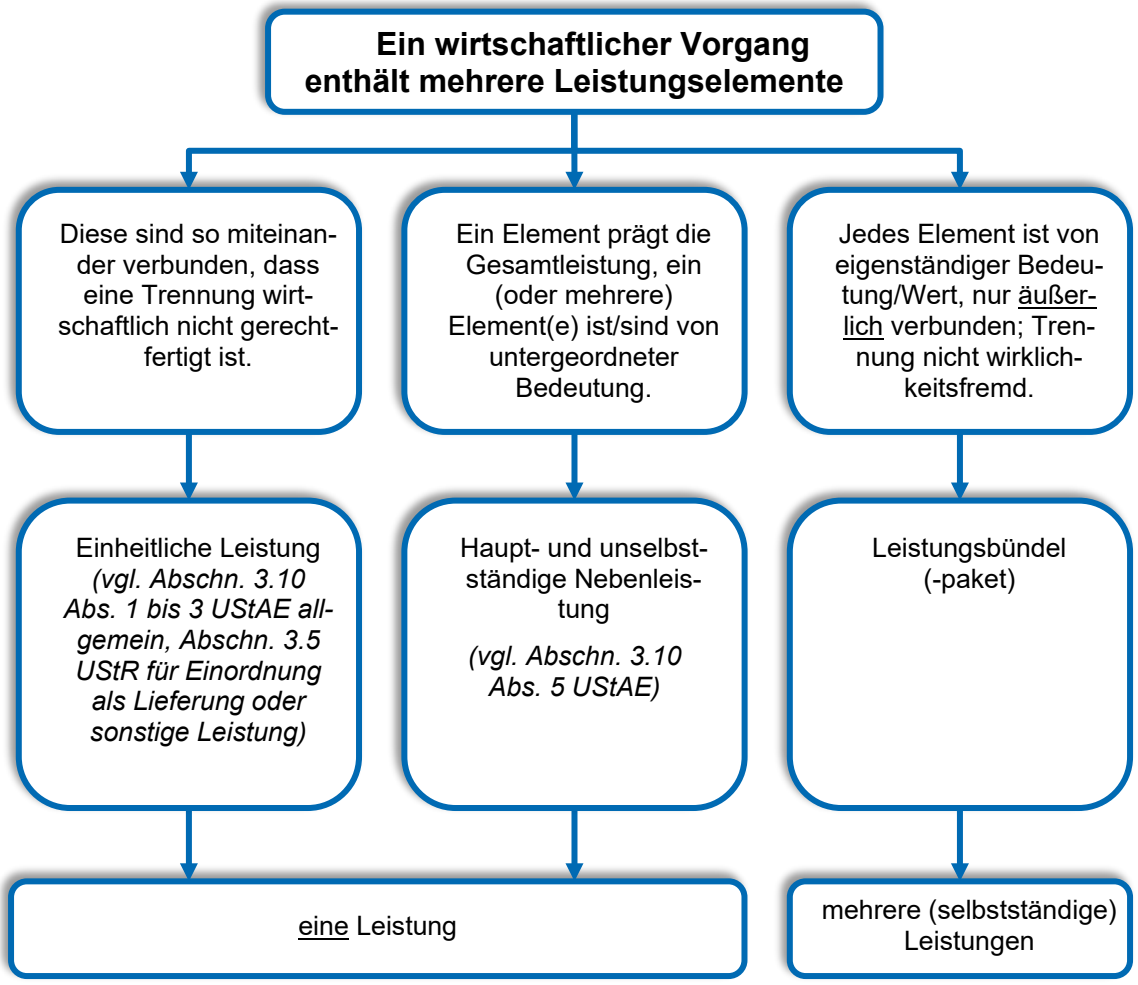
Der inländische Spediteur Danzas (D) transportiert mit eigenem Lkw Ware für den inländischen Unternehmer Kunz (K) von Berlin nach Moskau.

Ort der sonstigen Leistung?

Lösung

Einheit/Mehrheit von Leistungen

1. Fallgruppen





Es gibt nur:
- Einen **Ort**/eine Steuerbarkeit,
- eine **Steuerpflicht,**
- eine **Bemessungsgrundlage,**
- einen **Steuersatz,**
- eine **Entstehung** der Steuer (*aber: Teilleistung i. S. d. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG möglich*).

Ausnahme: Es bestehen gesetzliche Aufteilungsregelungen, z. B. § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG für grenzüberschreitende (Personen-)Beförderungen, § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG für Lieferung von Grundstücken und Betriebsvorrichtungen, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG für Vermietung/Verpachtung von Grundstücken und Betriebsvorrichtungen, § 4 Nr. 14 Buchstabe a Satz 2 UStG für bestimmte zahnprothetische Umsätze, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG und Abschn. 12.16 Abs. 8 UStAE für Verpflegungsleistungen bei Übernachtungsleistungen und § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen und Getränke.

Hinweis

Der EuGH hat mit Urteil vom 04.05.2023, C-516/21 zur Verpachtung eines Putenmaststalls mit Betriebsvorrichtung entschieden, dass ein **gesetzliches Aufteilungsgebot**, welches über dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung steht, **nicht mit Unionsrecht vereinbar** ist.

Eine einheitliche Leistung ist entweder insgesamt steuerbefreit oder steuerpflichtig.

Damit stellt die Verpachtung eines Gebäudes inkl. Betriebsvorrichtung entgegen § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG eine insgesamt steuerfreie Leistung dar.

Die gleichen Grundsätze gelten für den anzuwendenden Steuersatz: Auch hier darf auf eine einheitliche Leistung nur ein einheitlicher Steuersatz angewendet werden. Dies sieht der EuGH schon durch seine Entscheidung in der Rechtssache C-463/16 (Stadion Amsterdam) als geklärt an.

Der BFH folgt der Auffassung des EuGH mit Urteil vom 17.08.2023 V R 7/23 (V R 22/22).

Die FinVerw hat derzeit weder das EuGH- noch das BFH-Urteil im BStBl veröffentlicht. Gleichwohl ist das Schicksal des Aufteilungsgebots bzgl. der Betriebsvorrichtungen wohl als besiegelt anzusehen. Die FinVerw wird nicht umhinkommen, ihre bisherige Rechtsposition aufzugeben.

Mit Urteil vom 05.03.2026, C-409/24, C 410/24, C 411/24, DStR 2026 S. 598 hat der EuGH das Aufteilungsgebot des § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG bestätigt. Unternehmer im Beherbergungsgewerbe sollten daher für Frühstück, Parkplatz, WLAN etc. entweder ein gesondertes Entgelt berechnen oder die Vereinfachungsregelung in Abschn. 12.16 Abs. 12 UStAE anwenden. Entsprechend dieser Vereinfachungsregelung wird es – auch für Zwecke des VorSt-Abzugs des Leistungsempfängers – nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene nicht begünstigte Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z. B. "Business-Package", "Servicepauschale") zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltsanteil in einem Betrag ausgewiesen werden:

- Abgabe von Frühstück (ab 01.01.2026 gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG (wieder) 7 %, das gilt nicht für Getränke);
- Nutzung von Kommunikationsnetzen (WLAN);
- Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice;
- Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft;
- Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs;
- Nutzung von Saunaeinrichtungen;
- Überlassung von Fitnessgeräten;
- Überlassung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen.

Es wird, wenn der (für ebenfalls nicht beanstandet auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 15 % die Besteuerungszeiträume 2024 und 2025: 20 %) des Pauschalpreises angesetzt wird. Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für Leistungen, für die ein gesondertes Entgelt vereinbart wird.

2. Erläuterungen

Einheitliche Leistung

- Wenn die Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie objektiv eine einzige untrennbare wirtschaftliche Leistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre; die einzelnen Faktoren müssen so ineinandergreifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten.
- Maßgebend ist eine Gesamtbetrachtung des Wesens des Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers

Haupt- und Nebenleistung

1. Es liegt keine einheitliche Leistung vor, sondern – für sich genommen – 2 Leistungen.
2. Die eine Leistung ist Nebenleistung:
   - Hat für Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck,
   - im Verhältnis zur Hauptleistung nebensächlich, von untergeordneter Bedeutung,
   - stellt das Mittel dar, um die Hauptleistung optimal in Anspruch nehmen zu können,
   - kommt üblicherweise im Gefolge vor (Sicht des Durchschnittsverbrauchers),

   (Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 3 UStAE).
3. Die unselbstständige Nebenleistung wird genauso behandelt wie die Hauptleistung (Abschn. 3.10 Abs. 5 Satz 1 UStAE), sie tritt also hinter die Hauptleistung zurück und hat keine eigenständige Bedeutung.

3. Beispiele für Einheit/Mehrheit von Leistungen

Vgl. Abschn. 3.10 Abs. 6 UStAE mit zahlreichen Beispielen.

Beispiele für Einheit/Mehrheit von Leistungen

Eine Leistung		**Mehrere Leistungen**
Einheitliche Leistung	**Haupt- und unselbstständige Nebenleistung**	**Leistungsbündel (-paket)**
Grund und Boden und Gebäudeerrichtung, sog „Generalübernehmerleistung“ (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2009 V R 50/07, BStBl 2010 II S. 78)	Beförderung gelieferter Gegenstände (Abschn. 10.1 Abs. 3 Satz 12 UStAE) als Nebenleistung	Lieferung von Saatgut (7 % für Getreidelieferung) und Vornahme der Einsaat (19 %) (Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 4 UStAE)
„Mailingaktionen“ (Unternehmer erbringt Leistungen zur Planung, Herstellung und Verteilung von Serienbriefen etc.) (BFH-Urteil vom 15.10.2009 XI R 52/06, BStBl 2010 II S. 869; vgl. auch Abschn. 3.5 Abs. 3 Nr. 12 UStAE)	Verpflegung Hotelgäste (Frühstück, Halb- und Vollpension), BFH-Urteil vom 15.01.2009 V R 9/06, BStBl 2010 II S. 433), aber Steuersatz für Leistungen, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, trotzdem 19 %, vgl. § 12 Abs. 2 Nr. 11 Satz 2 UStG und vgl. EuGH-Urteil vom 05.03.2026, C-409/24, C 410/24, C 411/24, DStR 2026 S. 598. Frühstück unterliegt als Restaurationsleistung gem. § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG dem Steuersatz von 7 %. Dies gilt nicht für Getränke. Diese unterliegen dem Steuersatz von 19 %.	Lieferung von Pflanzen und deren Einpflanzung als getrennte Leistungen (BFH-Urteil vom 25.06.2009 V R 25/07, BStBl 2010 II S. 239 und BMF-Schreiben vom 04.02.2010, BStBl 2010 I S. 214, Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 4 UStAE)
Zurverfügungstellung von Standplätzen auf Märkten und damit im Zusammenhang stehende Leistungen (BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl 2009 I S. 69)	ausschließliche Saunabenutzung im Fitnessstudio ohne Nutzung übriger Anlagen ist Hauptleistung (vgl. BMF-Schreiben vom 20.03.2007, BStBl 2007 I S. 307, zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes)	Bauvorbereitende Leistungen (Wohnflächenberechnung, Architektenleistung) unabhängig von Grundstückslieferung, wenn nicht bebautes Grundstück erworben wird (BFH-Urteil vom 24.02.2000 V R 89/98, BStBl 2000 II S. 278)
„Dinnershows“ als komplexe einheitliche Leistung, die insgesamt dem Regelsteuersatz unterliegt (BFH-Urteile vom 10.01.2013 V R 31/10, BFH/NV 2013 S. 871 und 13.06.2018, XI R 2/16, DB 2018 S. 2158	Reinigung Gemeinschaftsräume im Zusammenhang mit der Vermietung (EuGH-Urteil vom 11.06.2009 Rs. C-572/07, BFH/NV 2009 S. 1368)	unechtes Factoring ohne Forderungseinzug (Abschn. 4.8.2 Abs. 3 und Abschn. 2.4 UStAE)
	Vermietung Wohnung (Hauptleistung) und Garage als Nebenleistung, (vgl. Abschn. 4.12.2 Abs. 3 Sätze 4 ff. UStAE).	Geschäftsveräußerung (§ 1 Abs. 1a UStG, Abschn. 1.5 UStAE)
Hin-/Rückfahrt mit dem Taxi bei Wartefahrten (BFH-Urteil vom 19.07.2007 V R 68/05, BStBl 2008 II S. 208)	Überlassung Mikrofonanlage in Kongressräumen usw. („Messen und Ausstellungen“ (Abschn. 3a.4 Abs. 1 Satz 5 UStAE)	Verkauf Getränke an Kinobesucher (BFH-Urteil vom 07.03.1995 XI R 46/93, BStBl 1995 II S. 429 und Urteil vom 18.08.2005 V R 20/03, BStBl 2005 II S. 910)
Nutzung Sauna und sonstige Anlagen eines Sportzentrums gegen Pauschalentgelt (BFH-Urteil vom 28.09.2000 V R 14, 15/99, BStBl 2001 II S. 78)	Garderobenumsätze bei Theatern und Museen als Nebenleistung (vgl. Abschn. 4.20.1 Abs. 3 UStAE und Abschn. 4.20.3 Abs. 3 UStAE)	
unentgeltliche Abgabe von Hardwarekomponenten im Zusammenhang mit Abschluss eines längerfristigen Netzbenutzungsvertrags (Abschn. 3.10 Abs. 6 Nr. 6 UStAE)	Veräußerung eines Benutzerhandbuchs und Verschaffung der EDV-Software (BFH-Urteil vom 13.03.1997 V R 13/96, BStBl 1997 II S. 372)	
Kfz-Inspektion mit Ölwechsel, wobei Abgabe Motoröl Teil der Dienstleistung „Wartung“ ist (BFH-Urteil vom 30.09.1999 V R 77/98, BStBl 2000 II S. 14)	Lieferung von Wärme, Versorgung mit Wasser, Lieferung von Strom als Nebenleistungen (Abschn. 4.12.1 Abs. 5 UStAE).	

Werklieferung/Werkleistung

1. Erläuterungen allgemein

Abgrenzung der Werklieferung von der Lieferung:

Nach Auffassung des BFH[3] liegt eine Werklieferung nur vor,

> *wenn der Unternehmer dem Abnehmer nicht nur die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft, sondern zusätzlich einen **fremden** Gegenstand be- oder verarbeitet. [...] Nicht ausreichend für die Annahme einer Werklieferung ist demgegenüber die Be- oder Verarbeitung eigener Gegenstände des Leistenden.*

Danach ist z. B. keine Werklieferung:

- Die Lieferung von Speisen durch Imbissbetreiber,
- die Lieferung eines Pkw bei Herstellung nach Kundenwunsch (Spezifikation und Sonderausstattung).

Bei der Herstellung eines Gebäudes auf dem Grund und Boden des Auftraggebers liegt hingegen eine Werklieferung vor, da die Gebäudebestandteile mit dem (aus Sicht des Leistenden) fremden Grund und Boden verbunden werden.

§ 3 Abs. 4 UStG ist mit JStG 2024 an die BFH-Rechtsprechung angepasst worden. Das Wort „Gegenstand“ ist durch „**fremden Gegenstand**“ ersetzt worden.

Abgrenzung der Werklieferung von der Werkleistung:

(1) **Werklieferung**

Der Unternehmer verwendet bei Bearbeitung oder Verarbeitung mindestens teilweise bis ausschließlich selbst beschaffte „Hauptstoffe“ (= Stoffe, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind).

Für die Annahme einer Werklieferung reicht es bereits aus, wenn der Unternehmer (Werkunternehmer) nur einen (von evtl. mehreren) „Hauptstoffen“ selbst beschafft hat, Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 2 UStAE.

Richtigerweise ist § 3 Abs. 4 UStG jedoch richtlinienkonform auszulegen, d. h. die Art der Leistung nach dem Wesen des Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters zu ermitteln, Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 4 UStAE. Nach diesem Ergebnis richtet sich im Zweifel die Qualifizierung eines Stoffs als Haupt- oder Nebenstoff.

Bei der Reparatur beweglicher körperlicher Gegenstände kann jedoch aus Vereinfachungsgründen von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Entgeltanteil für das verwendete Material 50 % des Gesamtentgelts übersteigt und sich aufgrund der allgemeinen Abgrenzungskriterien keine zweifelsfreie Entscheidung ergibt, vgl. Abschn. 3.8 Abs. 6 UStAE.

(2) **Werkleistung**

Der Werkunternehmer (Bearbeiter) beschafft keinerlei Hauptstoff. Die Beschaffung von Nebenstoffen ist unbeachtlich, vgl. Abschn. 3.8 Abs. 1 Satz 3 UStAE.

Zitierweise Werkleistung: § 3 Abs. 4 UStG Umkehrschluss i. V. m. § 3 Abs. 9 UStG.

---

[3] Urteil vom 22.08.2013 V R 37/10, BStBl 2014 II S. 128

2. Beistellungen

a) Materialbeistellung

liegt vor, wenn

- Stoffe vom Werkauftraggeber selbst beschafft wurden,
- der Werkunternehmer verpflichtet ist, diese Stoffe bei der Be- oder Verarbeitung zu verwenden
- und dies auch tatsächlich gehandhabt wird.

Stoffaustausch ist unter bestimmten Voraussetzungen unschädlich, Abschn. 3.8 Abs. 3 und 4 UStAE.

b) Sonderfall

Materialgestellung, d. h. sämtliche Hauptstoffe werden vom Auftraggeber beschafft (Abschn. 3.8 Abs. 2 Satz 4 UStAE) = stets Werkleistung.

c) Weitere Beistellungen

- Materialähnliche Beistellung (z. B. Strom),
- sonstige Beistellung oder Leistungsbeistellung (z. B. Arbeitsleistung oder Personal, vgl. Abschn. 1.1 Abs. 6 und 7 UStAE).

d) Rechtsfolgen einer Beistellung

- Keine Lieferung des beigestellten Materials vom Auftraggeber an den Werkunternehmer,
- das beigestellte Material geht nicht in den Leistungsaustausch ein.



Der einheitliche Vorgang der Werklieferung bzw. der Werkleistung kann niemals in eine Lieferung des Materials (Haupt-/Nebenstoffe) und eine sonstige Leistung (Planung/Arbeitsleistung) getrennt werden (Einheitlichkeit der Leistung). Das gilt auch dann, wenn der Werkunternehmer über die Lieferung des Materials und seine Arbeitsleistung getrennt abrechnet.

Fall 22

U in Oldenburg stellt in 2026 für A in Amsterdam auftragsgemäß eine Maschine her. Nach einem Probelauf wird die Maschine zerlegt und mit einem Tieflader des U in 5 Einzelteilen nach Amsterdam transportiert. Ein mitgefahrener Monteur des U setzt dort die Maschine zusammen. A nimmt sie nach einem Probelauf ab.

Art der Leistung? Ort?

Lösung

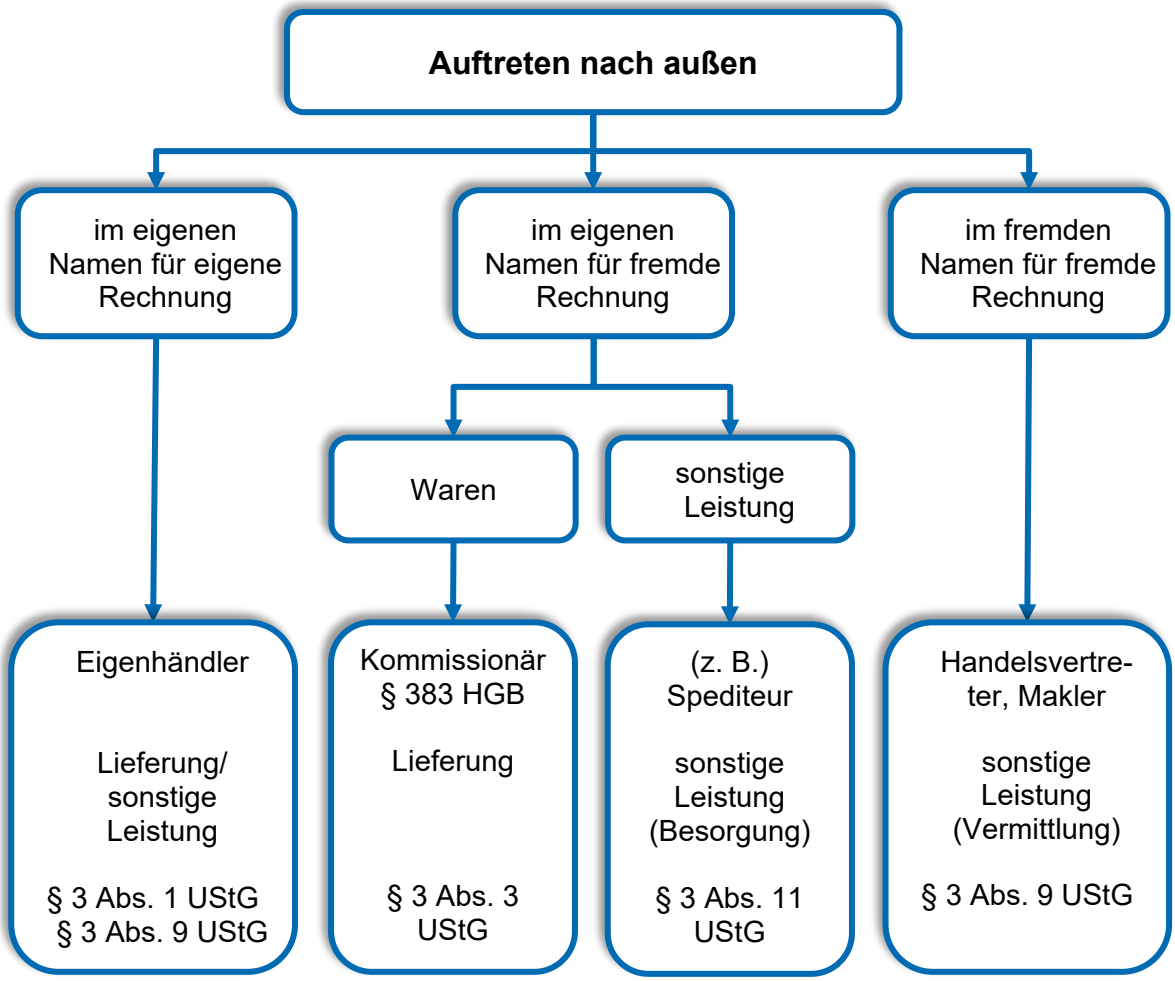
Fall 23

Wie Fall vorher, jedoch wird die Maschine in die Gesamtanlage des A eingebaut und auf die bereits vorhandenen Maschinen abgestimmt. Die Arbeiten vor Ort dauern 3 Tage an.

Art der Leistung? Ort?

Lösung

Handeln im eigenen oder fremden Namen



Fall 24

Unternehmer U übergibt Unternehmer K im Mai 2024 im Inland eine Ware, die dieser an den Abnehmer D verkauft und übergibt. D bezahlt an K 1.190 EUR, die dieser an U weiterleitet. Für seine „Verkaufsbemühungen“ erhält K eine Provision von 10 % = 119 EUR.

Variante 1 K verkauft die Ware im eigenen Namen und für Rechnung des U.

a) Rechtsbeziehungen?

b) Umsatzsteuerrechtliche Einordnung?

c) Zahlenmäßiges Ergebnis (ohne Berücksichtigung des Wareneinkaufes durch U)?

Lösung

a)

b)

c) Für U:

Umsatzsteuer	.....EUR
Vorsteuer	- .....EUR
zu entrichtende Steuer	EUR
	==========

Für K:

Umsatzsteuer	.....EUR
Vorsteuer	- .....EUR
zu entrichtende Steuer	EUR
	==========

Variante 2 K verkauft die Ware im fremden Namen für Rechnung des U.

a) Rechtsbeziehungen?

b) Umsatzsteuerrechtliche Einordnung?

c) Zahlenmäßiges Ergebnis?

Lösung

a)

b)

c) Für U:

Umsatzsteuer	.....EUR
Vorsteuer	- .....EUR
zu entrichtende Steuer	EUR
	==========

Für K:

Umsatzsteuer	.....EUR
Vorsteuer	- .....EUR
zu entrichtende Steuer	EUR
	==========



Beim **Kommissionsgeschäft** gilt:

- Der Kommissionär handelt im eigenen Namen für fremde Rechnung,
- es liegen 2 Lieferungen vor,
- es liegt umsatzsteuerlich keine sonstige Leistung vor (trotz zivilrechtlich vereinbarter Provision)

  und
- bei der Verkaufskommission liegt eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär grundsätzlich erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsgutes an den Abnehmer vor, Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 7 UStAE.

Fiktive Lieferung bzw. sonstige Leistung gegen Entgelt, § 3 Abs. 1b bzw. § 3 Abs. 9a UStG

I. Der Sinn und Zweck des § 3 Abs. 1b UStG besteht darin, einen unversteuerten Letztverbrauch zu vermeiden, d. h. zu vermeiden, dass der Unternehmer zunächst einen Gegenstand für sein Unternehmen erwirbt, durch den Vorsteuerabzug von der Umsatzsteuer entlastet wird und anschließend den Unternehmensgegenstand „planwidrig“ außerhalb seiner besteuerten Ausgangsumsätze verwendet.

Daher wird eine Lieferung gegen Entgelt fingiert, um einen steuerbaren Tatbestand auszulösen. Mit den korrespondierenden Regelungen zur Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG wird damit i. d. R. der Vorsteuerabzug durch die entstehende Umsatzsteuer „neutralisiert“.

Es muss ein Gegenstand vorliegen, der dem Unternehmensvermögen zugehörig ist. Bei gemischt genutzten Gegenständen ist daher eine Zuordnung zum Unternehmensvermögen erforderlich. Voraussetzung für eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG ist stets der volle oder teilweise Vorsteuerabzug (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Prüfungsreihenfolge

1. Liegt vorrangig ein echter Leistungsaustausch vor, insbesondere ein Tausch/tauschähnlicher Umsatz gem. § 3 Abs. 12 UStG?	*Insbesondere bei arbeitsvertraglich vereinbarten Sachbezügen Angestellter liegt ein Leistungsaustausch (tauschähnlicher Umsatz) vor.*
2. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG Entnahme des Gegenstandes aus nichtunternehmerischen Gründen	*Gegenüber Nr. 2 und 3 vorrangig, auch bei Abgabe an das Personal.*
3. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG Unentgeltliche Zuwendungen an das Personal aus unternehmerischen Gründen	*Leistungsaustausch („Arbeitslohn“, d. h. tauschähnlicher Umsatz, § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) und Zuwendung aus nichtunternehmerischen Gründen (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG sind vorrangig; (nicht steuerbare) Aufmerksamkeiten liegen bis zu einem Bruttowert von 60 EUR vor (Abschn. 1.8 Abs. 3 Satz 2 UStAE).*
4. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG Unentgeltliche Zuwendung an Dritte aus unternehmerischen Gründen, ausgenommen Warenmuster und Geschenke von geringem Wert	*(Nicht steuerbare) Geschenke von geringem Wert liegen vor bei Anschaffungs-/Herstellungskosten bis zu 50 EUR (Nettobetrag ohne USt, Abschn. 3.3 Abs. 11 UStAE), § 15 Abs. 1a UStG ist vorrangig zu beachten.*

Weiterhin zu beachten bei unentgeltlichen Wertabgaben:

- Keine Rechnungserteilung, vgl. Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 5 UStAE,
- entsprechend kein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG für den Empfänger, vgl. Abschn. 3.2 Abs. 2 Satz 6 UStAE,
- keine Steuerbefreiung als Ausfuhrlieferung möglich, § 6 Abs. 5 UStG,
- keine Steuerbefreiung als ig. Lieferung möglich,
- keine Anwendung von § 9 UStG.

Fall 25

Der Unternehmer Mohr (M) schenkt dem bei ihm in Köln angestellten Schwiegersohn (S) am 28.08.2026 zur Geburt des Enkelkindes eine Waschmaschine, welche für 300 EUR zzgl. Umsatzsteuer eingekauft wurde, vom Lager.

a) Art des Umsatzes?

b) Ort des Umsatzes?

Lösung

Fall 26

Das BMW-Autohaus Moyer in Köln verlost im Rahmen einer Tombola anlässlich eines Schau-tags einen BMW 118i, dem Moyer für 30.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer eingekauft hat. Glückliche Gewinnerin ist Susi Sonnenschein.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

II. Auch § 3 Abs. 9a UStG hat wie § 3 Abs. 1b UStG grundsätzlich den Sinn, einen unversteuerten Endverbrauch durch faktische Neutralisierung des Vorsteuerabzugs zu vermeiden. Es wird eine sonstige Leistung gegen Entgelt fingiert, die zu einem steuerbaren Umsatz gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG führt.
Ein vorausgegangener Vorsteuerabzug ist nur bei § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG tatbestandliche Voraussetzung. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG betrifft Fälle, in denen ein Gegenstand des Unternehmensvermögens für unternehmensfremde Zwecke verwendet wird.
Bei bereits ursprünglich gemischt genutzten Gegenständen ist auch hier zu beachten, ob eine wirksame Zuordnung zum Unternehmensvermögen erfolgt ist. Der Gegenstand muss zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Bei Grundstücken ist in den Fällen des § 15 Abs. 1b UStG keine Wertabgabenbesteuerung vorzunehmen.

§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erfasst die tatsächliche Erbringung von anderen sonstigen Leistungen, die unentgeltlich und aus unternehmensfremden Gründen erfolgt. Hier ist die Berechtigung zum Vorsteuerabzug keine tatbestandliche Voraussetzung. Anders als im Bereich des § 3 Abs. 1b UStG werden unentgeltliche sonstige Leistungen, die aus unternehmerischen Gründen (z. B. Werbezwecke) genutzt werden, nicht besteuert, vgl. Abschn. 3.2 Abs. 10 Satz 10 UStAE.

Fall 27

Der Unternehmer Röhrig (R) aus Köln nutzt seinen dem Unternehmensvermögen zugeordneten Pkw, der mit vollem Vorsteuerabzug eingekauft wurde, u. a. für eine private Urlaubsfahrt nach Griechenland.

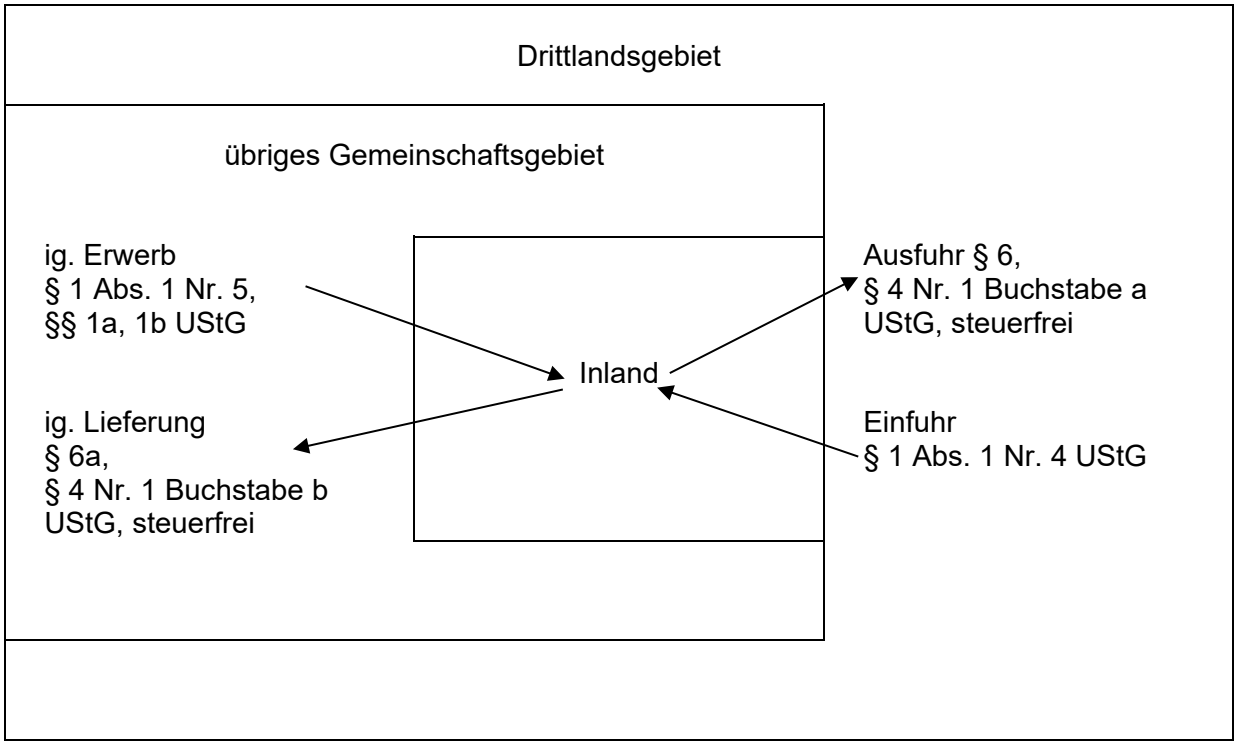
a) Art des Umsatzes?

b) Ort des Umsatzes?

Lösung

B. UMSATZSTEUER-BINNENMARKT

Grundsätze des grenzüberschreitenden Warenverkehrs



Summe der Inlandsgebiete der (derzeit noch) 28 EU-Mitgliedstaaten (einschl. Monaco und der Insel Man, vgl. Abschn. 1.10 UStAE).

=	Gemeinschaftsgebiet	(§ 1 Abs. 2a Sätze 1 und 2 UStG)
-	Inland	(§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG)
=	übriges Gemeinschaftsgebiet	(§ 1 Abs. 2a Satz 1 UStG)
+	Drittlandsgebiet	(§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG)
=	Ausland	(§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG)

USt-IdNr.

1. Sinn und Zweck der USt-IdNr.

Die USt-IdNr. gem. § 27a Abs. 1 UStG hat für den i.g. Waren- und Dienstleistungsverkehr im EU-Binnenmarkt Bedeutung. Sie dient der Kontrolle und Überwachung der korrekten Anwendung der umsatzsteuerrechtlichen Übergangsregelungen im EG-Bereich ab 01.01.1993. Vgl. auch § 27a Abs. 2 UStG, der die Mitteilungspflichten zwischen den Landesfinanzbehörden und dem Bundeszentralamt für Steuern zur Erteilung der USt-IdNr. und für Zwecke der Umsatzsteuerkontrolle und der Amtshilfe regelt.

2. Erteilung der USt-IdNr.

a) Personenkreis

Unternehmer i. S. d. § 2 UStG erhalten für umsatzsteuerrechtliche Zwecke neben ihrer - vom zuständigen Finanzamt erteilten - Steuernummer grundsätzlich eine eigene USt-IdNr. Das gilt auch für juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, wenn sie ig. Gegenstände erwerben, § 27a Abs. 1 Satz 3 UStG.

Vgl. zu den jPdöR auch Abschn. 27a.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE.

b) Zuständigkeit

Gem. § 27a Abs. 1 Satz 1 UStG erteilt ausschließlich das Bundeszentralamt für Steuern (66740 Saarlouis) die deutschen USt-IdNr., vgl. Abschn. 27a.1 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

c) Möglichkeiten des Erhalts einer USt-IdNr.

(1) Durch formlosen schriftlichen Antrag bzw. über www.bzst.de an das Bundeszentralamt für Steuern, § 27a Abs. 1 Sätze 4 und 5 UStG, oder

(2) für Antragsteller, die bislang nicht bei einem Finanzamt unter einer Steuer-Nr. umsatzsteuerrechtlich geführt werden (bei erstmaliger Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit), besteht die Möglichkeit, sich zunächst an ihr zuständiges Finanzamt zu wenden; das Finanzamt leitet den Antrag dann an das Bundeszentralamt für Steuern weiter, vgl. Abschn. 27a.1 Abs. 1 Sätze 4 und 5 UStAE.

3. Folgen der Verwendung einer USt-IdNr.

a) Allgemein

Die Angabe der USt-IdNr. weist ihren Inhaber als eine Person aus, dessen Bezüge aus anderen Mitgliedstaaten im Bestimmungsland der Erwerbsbesteuerung, § 1a UStG, unterliegen, d.h. erwirbt jemand unter Angabe seiner deutschen USt-IdNr. einen Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet, so bringt er gegenüber dem Lieferer zum Ausdruck, dass er die Erwerbsbesteuerung in Deutschland vornimmt. Lieferer in den anderen EU-Mitgliedstaaten können somit erkennen, dass sie an den deutschen Unternehmer mit USt-IdNr. steuerfrei, § 4 Nr. 1 Buchstabe b i. V. m. § 6a UStG, liefern können.

- Unternehmer-Kennzeichen (ab 01.01.2010 auch für § 3a Abs. 2 UStG, vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 9 UStAE),
- Ordnungsfunktion, §§ 14a, 18a, 22d UStG

Ab 01.01.2020 ist durch das JStG § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG die Verwendung der USt-IdNr. des Abnehmers als materielle Voraussetzung für die Steuerbefreiung des § 6a Abs. 1 i. V. m. § 4 Nr. 1b UStG eingeführt worden.

b) Materiell-rechtliche Bedeutung der Verwendung der USt-IdNr.

Von der Angabe der USt-IdNr. können abhängig sein:

- Ab dem 01.01.2011 gilt gem. § 1a Abs. 4 Satz 2 UStG die Verwendung einer USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger/Erwerber als Verzicht auf die Anwendung des § 1a Abs. 3 UStG;
- im Rahmen der Ortsbestimmung der §§ 3a, 3b UStG ist bei Verwendung einer USt-IdNr. durch den Leistungsempfänger davon auszugehen, dass dieser die Leistung insgesamt für sein Unternehmen bezieht; vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 8 Satz 3 UStAE;
- der Ort des ig. Erwerbs, § 3d Satz 2 UStG;
- die Beurteilung von ig. Dreiecksgeschäften, § 25b Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 und Nr. 4 UStG.

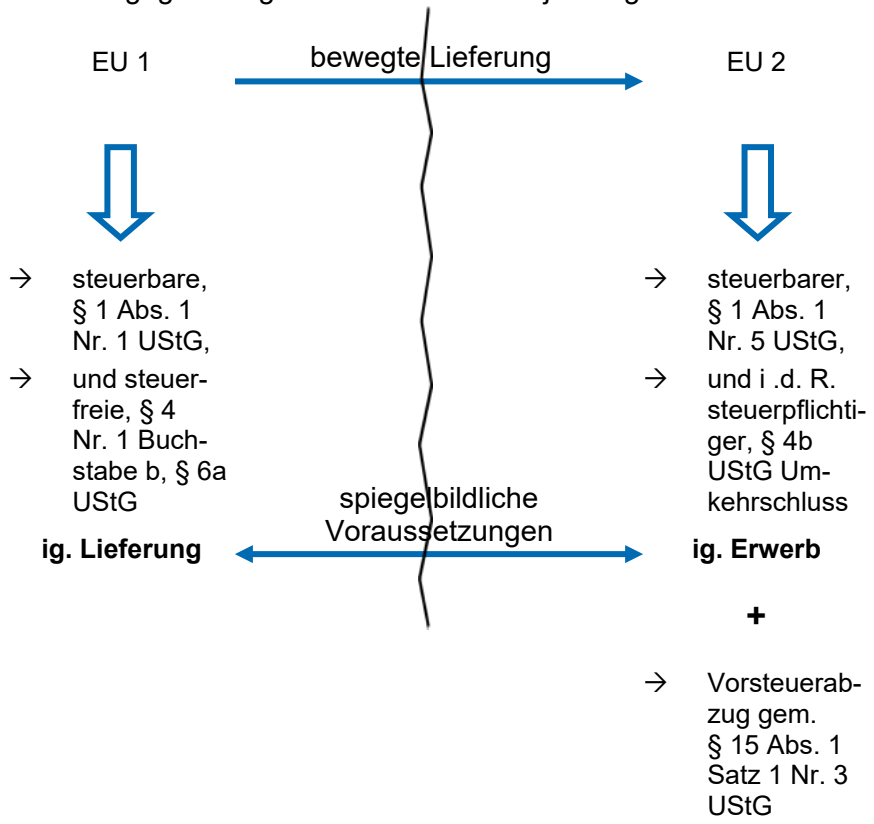
c) Zur „Verwendung“ der USt-IdNr.

Nach Abschn. 3a.2 Abs. 10 UStAE setzt der Begriff „Verwendung“ grundsätzlich ein positives Tun des Leistungsempfängers voraus.

Lieferung im EU-Binnenmarkt

Grundfall

Unternehmer EU 1 aus einem Mitgliedstaat erbringt an Unternehmer EU 2 aus einem anderen Mitgliedstaat eine warenbewegte Lieferung. Beide Unternehmer unterliegen der Regelbesteuerung und handeln gegen Entgelt im Rahmen ihres jeweiligen Unternehmens.



Erläuterung

Die Vorschriften § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG und § 1 Abs. 1 Nr. 5, § 1a, § 3d, § 4b UStG (bzw. die jeweils entsprechenden Vorschriften in den übrigen Mitgliedstaaten) dienen der Verlagerung der Besteuerung des Liefervorgangs vom Ursprungsland ins Bestimmungsland. Systematisch bleibt jedoch der Ort der ursprünglichen Lieferung im Ursprungsland, im Bestimmungsmitgliedstaat wird ein separater Umsatztatbestand geschaffen.

Das Ursprungsland stellt die Lieferung steuerfrei.

Im Bestimmungsland wird der ig. Erwerb gegen Entgelt, § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, als eigener, von der zugrunde liegenden Lieferung losgelöst zu beurteilender Umsatztatbestand verwirklicht. Dadurch wird systematisch

- → die Besteuerung des wirtschaftlichen Vorgangs in den Bestimmungsmitgliedstaat verlagert,
- → die Steuer beim Empfänger der Lieferung (= „Erwerber“) erhoben, vgl. § 13a Abs. 1 Nr. 2 UStG und
- → beim Empfänger ein Vorsteuertatbestand ausgelöst, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG.

Fall 28

Der Natursteingroßhändler Marmorix (M) aus Steinfurt erwirbt von dem italienischen Steinbruch Zahnelli (Z) im Februar 2026 eine Palette Granit. Der Granit wird per Spedition im Auftrag von Z nach Steinfurt befördert.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für M?

Lösung

Fall 29

Der Zahnarzt Dr. W. Affenzahn (A) aus Hannover, der Kleinunternehmer gem. § 19 UStG ist, erwirbt in 2026 von dem dänischen Großhändler Vidag (V) einen Zahnbohrer für 10.000 EUR zzgl. evtl. USt. A holt das Gerät selbst ab. A hat noch nie in Dänemark noch wird er zukünftig in Dänemark noch irgendwo im europäischen Ausland für sein Unternehmen einkaufen.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für A?

Lösung

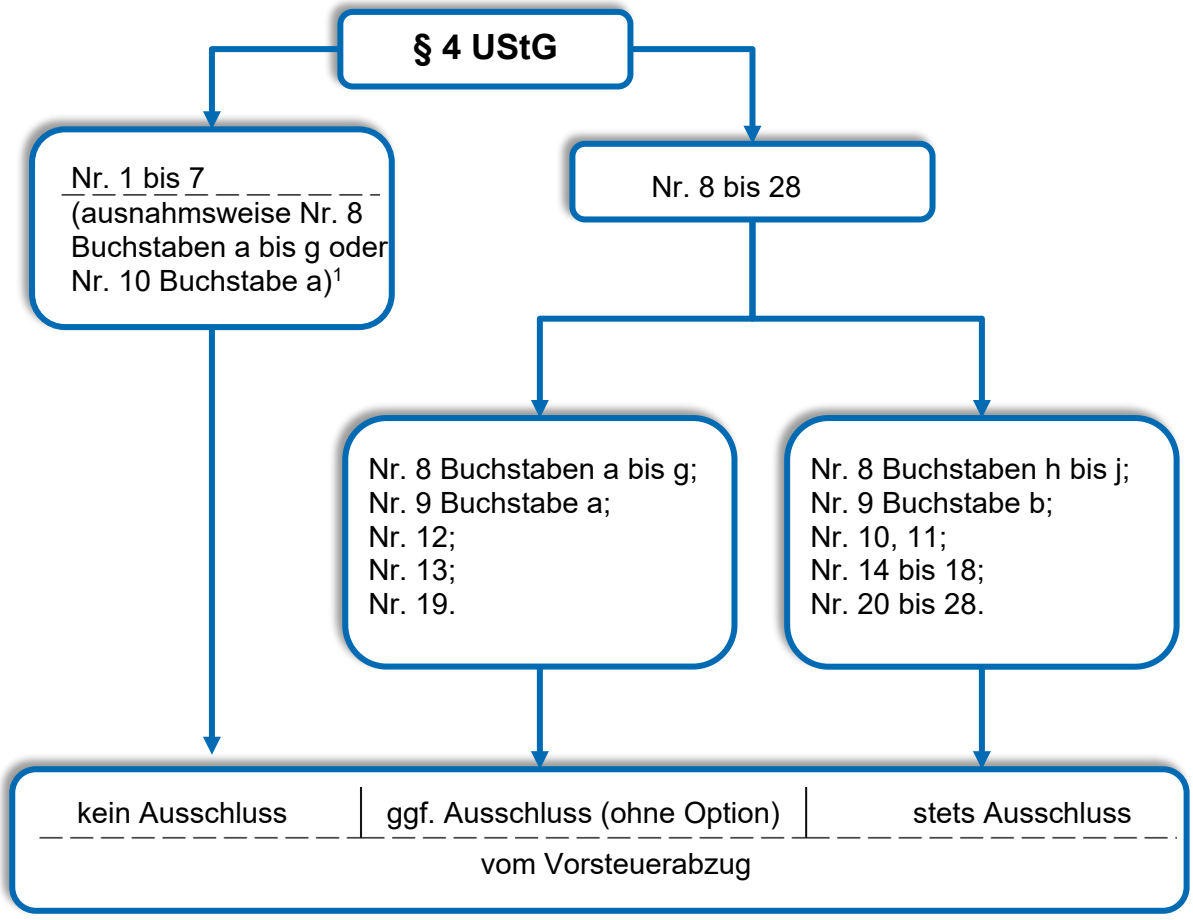
C. STEUERFREIE UMSÄTZE, §§ 4 BIS 9 UStG

Nur steuerbare Umsätze können steuerfrei sein.

1. Nach Umsatzarten

1.	§ 1 Abs. 1 Nr. 1	UStG	→	§§ 4, 6 bis 8 UStG,
2.	§ 1 Abs. 1 Nr. 4	UStG	→	§ 5 UStG,
3.	§ 1 Abs. 1 Nr. 5	UStG	→	§ 4b UStG,
4.	Sondervorschrift	UStG	→	§ 25c UStG,

2. Nach Befreiungsvorschriften (innerhalb § 4 UStG)



Steuerbefreiungen, § 4 UStG

Von den unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallenden Umsätzen sind insbesondere steuerfrei,

Nr. 1 Buchstabe a:	Ausfuhrlieferungen, § 6 UStG, Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr, § 7 UStG.
Nr. 1 Buchstabe b:	ig. Lieferungen, § 6a UStG.
Nr. 3:	Bestimmte Beförderungsleistungen.
Nr. 5:	Bestimmte Vermittlungsleistungen.
Nr. 8:	Bestimmte Bank- und Finanzumsätze.
Nr. 9 Buchstabe a:	Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen.
Nr. 10:	Umsätze aufgrund eines Versicherungsverhältnisses.
Nr. 11:	Umsätze aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter und -makler.
Nr. 12 Buchstabe a	Bestimmte Vermietungs- und Verpachtungsumsätze von Grundstücken.
Nr. 14:	Umsätze als Arzt, Zahnarzt etc.
Nr. 19:	Umsätze der Blinden.
Nr. 21:	Bestimmte Bildungsumsätze.
Nr. 28:	Bestimmte Umsätze solcher Unternehmer, die die gelieferten, entnommenen oder verwendeten Gegenstände ausschließlich für eine nach den Nr. 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet haben (grundsätzlich).

Fall 30

Der Elektrogerätehändler Kalle (K) aus Hamburg versendet ein OLED-Fernsehgerät zu einem Kunden von Hamburg nach Helgoland.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 31

Ein Tourist (A) aus den USA ist für 4 Wochen in Deutschland und kauft in Heidelberg bei Händler (H) einen iPod, den er im privaten Reisegepäck mit in die USA nimmt.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 32

Ein Tourist (R) aus Moskau verbringt in Berlin seinen Urlaub mit eigenem Pkw. Kurz vor der Abreise muss sein Fahrzeug unvorhersehbar in die Werkstatt (Material 100 EUR; Lohn 200 EUR; ggf. zzgl. USt). Dann kehrt er nach Moskau zurück.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 33

Der polnische Kfz-Händler Klau (K) erwirbt am 02.01.2026 in Köln von dem Unternehmer Olitsch (O) per Kaufvertrag einen gebrauchten Pkw der Marke BMW für 30.000 EUR. Dieser Pkw wird von O am 03.01.2026 auf den eigenen Lkw des K aufgeladen. K fährt damit nach Warschau. In Warschau kommt er am 05.01.2026 an. O erteilt am 09.01.2026 eine ordnungsgemäße Rechnung. K verwendet seine polnische USt-IdNr.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung bei

1. O
2. K?

Dabei ist davon auszugehen, dass das polnische Umsatzsteuergesetz (UStG-PL) dem deutschen entspricht, der polnische Regelsteuersatz beträgt 23 %.

Lösung

Internationales Reihengeschäft

Fall 34

UD_1 aus München verkauft an UD_2 aus Hannover Ware. Dieser verkauft die Ware weiter an UJ aus Japan. Die Ware wird von UD_1 unmittelbar an UJ nach Japan versendet.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 35

Wie vorhergehender Fall, jedoch holt UJ die Ware in München ab.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 36

Unternehmer UD_1 (Deutschland) verkauft an Unternehmer UD_2 (Deutschland) Ware. Dieser verkauft die Ware weiter an Unternehmer UF in Frankreich.

Die Maschine wird

a) von UD_1 zu UF transportiert,

b) von UF bei UD_1 abgeholt,

c) durch UD_2 von UD_1 zu UF transportiert.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung bei UD_1 und UD_2? Dabei ist davon auszugehen, dass UD_2 und UF jeweils ihre französische USt-IdNr. verwenden. Der Regelsteuersatz in Frankreich sei 20 %.

Lösung

Entnahme Grundstück aus dem Unternehmensvermögen

Fall 37

Der Einzelunternehmer Kunibert Kunz (K) betreibt seit vielen Jahren ein Einzelhandelsgeschäft in Hannover. Er ist 65 Jahre alt und möchte am 30.06.2026 in seinen verdienten Ruhestand treten. Zu seinem umsatzsteuerrechtlichen Unternehmensvermögen gehört neben einem Pkw (einem Audi A 4, den er vor 3 Jahren mit vollem Vorsteuerabzug erworben hat) und der (funktional notwendigen) Betriebs- und Geschäftsausstattung auch das bebaute Grundstück in Hannover, in dem er das Einzelhandelsgeschäft betrieben hat. Das Gebäude hat er vor ca. 20 Jahren für 500.000 EUR mit Vorsteuerabzug errichten lassen.

Den Pkw möchte er Ende Juni 2026 in das Privatvermögen überführen, die Betriebs- und Geschäftsausstattung kann er an einen befreundeten Unternehmer ebenfalls im Juni 2026 für 20.000 EUR zzgl. evtl. entstehender Umsatzsteuer veräußern. Das Grundstück mit aufstehendem Gebäude will er in das nichtunternehmerische Vermögen entnehmen, um es nach einem Umbau privat zu nutzen.

Wie sind die einzelnen Vorgänge umsatzsteuerrechtlich zu behandeln?

Lösung

Fall 38

Der Textileinzelhändler Bert Baumann (B) aus Springe errichtet auf eigenem Grundstück ein gemischt genutztes Gebäude mit 2 Etagen. Der Bauantrag wurde noch am 28.12.2024 gestellt. Die Fertigstellung und Abnahme war am 01.01.2026. Die untere Etage nutzt er, wie von Anfang an geplant, für sein Ladengeschäft, mit dem er ausschließlich steuerpflichtige Umsätze erzielt. Die obere Etage bewohnt er mit seiner Ehefrau und den beiden Kindern selbst. Beide Etagen sind gleich groß. Die Herstellungskosten für das komplette Gebäude haben 1.190.000 EUR (inkl. 190.000 EUR Umsatzsteuer) betragen. Er ordnet das Gebäude insgesamt seinem Unternehmen zu.

Wie ist die Selbstnutzung umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen?

Lösung

Verzicht auf Steuerbefreiung, § 9 UStG

Sinn und Zweck der Vorschrift

Der Verzicht auf Steuerbefreiung ist vor allem dann sinnvoll, wenn der Unternehmer seine Leistung an einen anderen Unternehmer erbringt, der die infolge des Verzichts entstehende Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen kann.

Voraussetzungen für die sog. Option nach § 9 **Abs. 1** UStG:

1. Steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG;
   Nicht bei unentgeltlicher Wertabgabe (Abschn. 9.1 Abs. 2 Satz 3 UStAE).
2. Keine Besteuerungsform nach § 19 Abs. 1 oder § 24 UStG (vgl. § 19 Abs. 1 Satz 4, § 24 Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 UStG).
3. Der Umsatz fällt unter
   - § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g (bestimmte Finanzumsätze),
   - § 4 Nr. 9 Buchstabe a (GrEStG),
   - § 4 Nr. 12 (Vermietung und Verpachtung usw.),
   - § 4 Nr. 13 (Wohnungseigentümergemeinschaften),
   - § 4 Nr. 19 (Umsätze der Blinden),
4. wird an einen anderen Unternehmer
5. für dessen Unternehmen ausgeführt,

   auch soweit für das Unternehmen (d. h. teilweiser) Verzicht möglich, z. B. § 4 Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG, vgl. Abschn. 9.1 Abs. 6 UStAE (sog. Teiloption).
6. Keine Einschränkung nach § 9 **Abs. 2** UStG
   - muss zeitlich anwendbar sein, § 27 Abs. 2 UStG, vgl. Abschn. 9.2 Abs. 5 bis 7 UStAE,
   - gilt nur bei der Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten, § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG, und bei Umsätzen nach § 4 Nr. 12 UStG,
   - soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich (mindestens 95 %, Bagatellgrenze nach Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE) für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. Abschn. 9.2 Abs. 1 UStAE,
   - Nachweis dieser Voraussetzungen, vgl. Abschn. 9.2 Abs. 4 UStAE, im Einzelfall jährliche Bestätigung des Mieters.

Fall 39

Der angestellte Lehrer G. Triebe (T) ist Eigentümer eines vermieteten Gebäudes (Baujahr 1985) in Berlin. Das Gebäude ist ab Fertigstellung an den Arzt (A) für dessen Praxis vermietet. Soweit möglich, soll auf eine ggfs. vorliegende Steuerbefreiung verzichtet werden, da umfangreiche Erhaltungsmaßnahmen durchzuführen sind.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für die Vermietung?

Lösung

Fall 40

Wie voriger Fall, jedoch Baujahr 2010.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

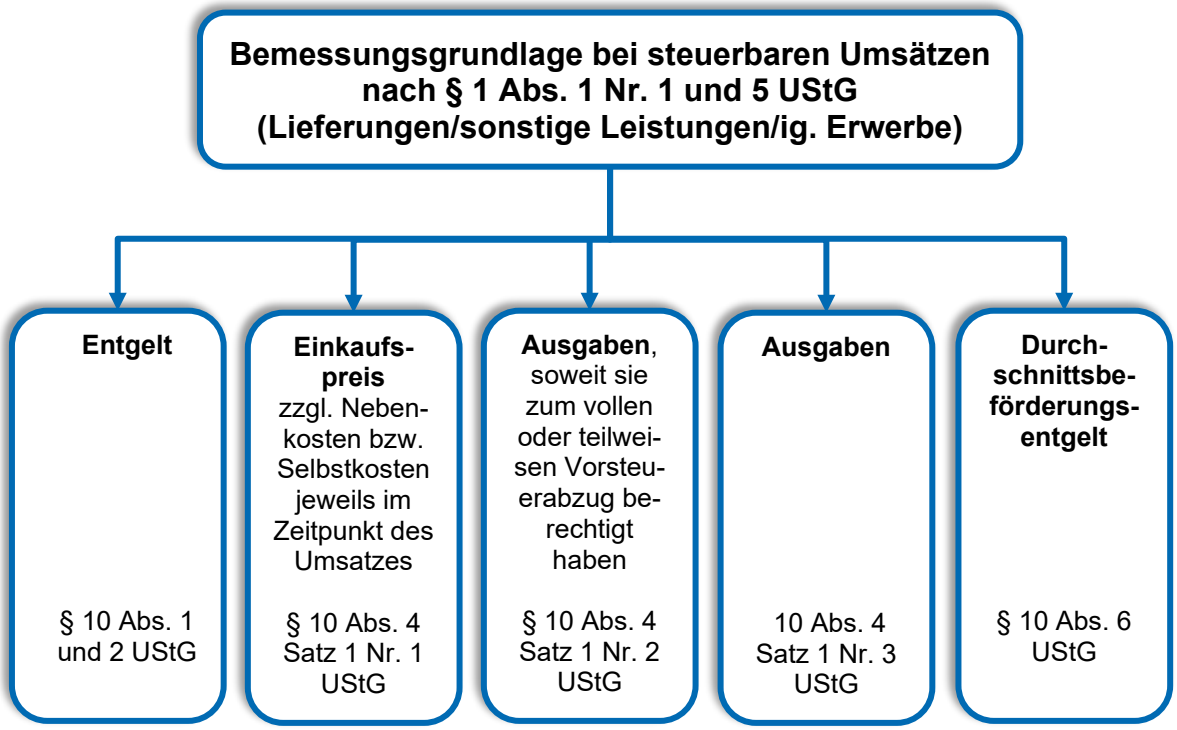
Fall 41

Wie voriger Fall, das Gebäude wird zum 01.01.2026 an den bisherigen Mieter A veräußert und vom Erwerber weiterhin als Arztpraxis (eigenbetrieblich) genutzt. Soweit möglich soll auf eine ggfs. vorliegende Steuerbefreiung verzichtet werden.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Verkaufs?

Lösung

D. BEMESSUNGSGRUNDLAGE, § 10 UStG



Fall 42

Der Steuerberater Schlau (S) erteilt einem Mandanten (natürliche Person) im Inland für die Erstellung einer Steuererklärung im Februar 2026 folgende Rechnung:

	EUR
Erstellung Einkommensteuererklärung 2025	*2.000*
+ *Umsatzsteuer 19 %*	*380*
	2.380
+ *Auslagen (Porto)*	*100*
Rechnungsbetrag	*2.480*

Bemessungsgrundlage?

Lösung

Fall 43

Der Schlossermeister (S) bestellt am 07.04.2026 bei der Maschinenfabrik (M) eine Werkzeugmaschine für 50.000 EUR zzgl. 9.500 EUR Umsatzsteuer. Am 26.04.2026 erhält S eine Anzahlungsrechnung über 11.900 EUR, die er am 05.05.2026 bezahlt. Die Maschine wird am 09.05.2026 ausgeliefert. Den in der Rechnung ausgewiesenen Rechnungsbetrag von 59.500 EUR zahlt S am 17.05.2026, ohne die geleistete Anzahlung abzusetzen.

Bemessungsgrundlage für die Lieferung der M?

Lösung

Am 11.06.2026 schreibt M dem S den Betrag von 11.900 EUR per Überweisung gut.

Lösung

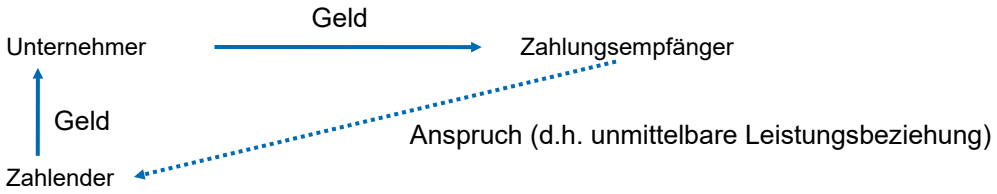
Durchlaufende Posten, § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG

Durchlaufende Posten i. S. d. UStG sind nach § 10 Abs. 1 Satz 4 UStG Beträge, die der Unternehmer im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verausgabt.

Es müssen also unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen der Person, von welcher der Unternehmer (bei dem der Posten durchläuft) den Betrag vereinnahmt hat, und demjenigen bestehen, an den die Zahlung weitergeleitet wird (vgl. Abschn. 10.4 Abs. 1 UStAE).

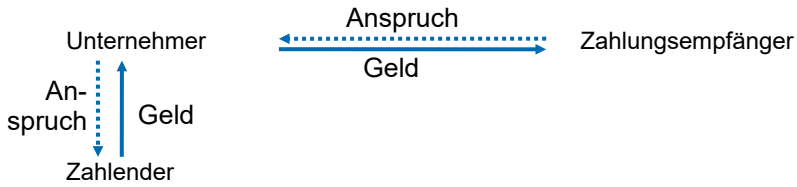
In diesen Fällen ist es entscheidend, die umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen, d.h. die Person des Leistenden (vgl. Abschn. 2.1 Abs. 3 UStAE) und des Leistungsempfängers (vgl. Abschn. 15.2 Abs. 16 UStAE) genau zu bestimmen.

Beispiel durchlaufende Posten:



Im Unterschied zu durchlaufenden Posten handelt der Unternehmer, beim **Auslagenersatz** und bei **Versendungskosten** im eigenen Namen (und evtl. für fremde Rechnung).

Beispiel Auslagenersatz/Versendungskosten:



Durchlaufende Posten sind z. B.

- Inkasso bei Handelsvertretern,
- die Gerichtskosten, die ein Rechtsanwalt im Namen und für Rechnung seines Mandanten abführt,
- Kurtaxe,
- die Steuerbeträge, die ein Steuerberater im Auftrag seines Mandanten an das FA bezahlt,
- die Zulassungsgebühren beim Kauf eines Kfz beim Händler, wenn dieser die Zulassung übernimmt.

Keine durchlaufenden Posten sind z. B.

- Lkw-Maut,
- weiterberechnete Nebenkosten bei VuV
- weiterberechnete Reisekosten o. Ä.

Bemessungsgrundlage beim Tausch,
§ 10 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG

Gemeiner Wert der erhaltenen Leistung

\+ erhaltene Baraufgabe

\- geleistete Baraufgabe

= Zwischensumme

\- USt (mit dem Steuersatz der eigenen Leistung)

= **E n t g e l t**

==========

Vgl. Abschn. 10.5 UStAE.

Fall 44

Der Kfz-Händler Blank (B) liefert dem freiberuflich tätigen Rechtsanwalt Klug (K) im Februar 2026 ein Neufahrzeug für 60.000 EUR zzgl. 11.400 EUR USt und nimmt dessen unternehmerisch genutztes Altfahrzeug für 29.750 EUR in Zahlung. Den Betrag von 41.650 EUR zahlt K in bar.

Bemessungsgrundlagen der Lieferungen?

Lösung

Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben

Fall 45

Der Elektrogroßhändler Blitz entnimmt seinem Lager am 13.08.2026 einen Computer (Notebook), den er am 12.01.2026 für 2.380 EUR inkl. USt eingekauft hat, für private Zwecke. Derartige Computer verkauft Blitz für 2.799 EUR, der Einkaufspreis hat sich in 2026 nicht verändert.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 46

Wie Fall zuvor, jedoch würde der Computer, den Blitz am 12.01.2026 für 2.380 EUR inkl. USt eingekauft hat, durch branchenbedingten Preisverfall am 13.08.2026 nur noch 2.142 EUR inkl. Umsatzsteuer kosten. Der Verkaufspreis beträgt noch immer 2.799 EUR.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 47

Der freiberuflich tätige Steuerberater Schlau (S) nutzt seinen dem Unternehmen zugeordneten Pkw gemäß ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch zu 20 % für private Zwecke. Der Pkw wurde am 02.01.2026 für 60.000 EUR zzgl. USt angeschafft.

Folgende monatliche Ausgaben sind in 2026 entstanden:

Kfz-Steuer	100 EUR
Kfz-Versicherung	200 EUR
Treibstoff, Öl, Reparaturen etc.	500 EUR

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung (monatlich)?

Lösung

Fall 48

Der Steuerberater Schlau lässt im März 2026 seine ESt- sowie seine USt-Erklärung 2025 von seiner Angestellten erstellen.

Die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG für 2025 erstellt er selbst.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Mindestbemessungsgrundlage, § 10 Abs. 5 UStG

Tatbestandsmerkmale

1. **Lieferung oder sonstige Leistung**
2. **gegen Entgelt**
3. **bestimmtes Näheverhältnis zwischen Leistendem und Leistungsempfänger**
4. **BMG nach § 10 Abs. 4 UStG ist größer als BMG nach § 10 Abs. 1 (bzw. Abs. 2) UStG**

Rechtsfolge

Ansatz der Mindest-BMG (Wert gem. § 10 Abs. 4 UStG)

Die Mindest-BMG stellt eine Vorschrift zur Vermeidung von Missbräuchen dar und ist folglich nur anzuwenden, wenn bei vollständiger Unentgeltlichkeit eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b bzw. Abs. 9a UStG zu besteuern wäre. Ist dies nicht der Fall, z. B. weil die Zuwendung an Arbeitnehmer im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers (= Unternehmers) erfolgt, ist § 10 Abs. 5 UStG nicht anwendbar.

Ausnahme

Das vereinbarte niedrigere Entgelt ist marktüblich.

Fall 49

Der Kfz-Händler Helmut Mecker (M) aus Düsseldorf verkauft an seine Ehefrau (F) einen Pkw (Ferrari F 488) zum Preis von 11.900 EUR. Der Einkaufspreis betrug 238.000 EUR.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 50

Der Vermieter V vermietet ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude an seinen Sohn für dessen gewerbliche Zwecke für eine marktübliche Monatsmiete von 1.000 EUR zzgl. 190 EUR USt. Eigene Ausgaben, z. B. auf 10 Jahre verteilte Herstellungskosten, Erhaltungsaufwendungen etc., sind monatlich 1.500 EUR zzgl. USt angefallen.

Lösung

E. STEUERSÄTZE, § 12 UStG

Im Umsatzsteuerrecht gelten derzeit folgende Steuersätze:

1. Allgemeiner Steuersatz 19 %, § 12 Abs. 1 UStG.
2. Ermäßigter Steuersatz 7 %, § 12 Abs. 2 UStG.
3. Nullsteuersatz 0 %, § 12 Abs. 3 UStG (ab 01.01.2023).
1. Besondere Steuersätze 5.5 % bzw. 9,0 %, § 24 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG

Zu 2. Bestimmte Waren und Dienstleistungen sind vom Gesetzgeber begünstigt, § 12 Abs. 2 UStG.

z. B. sind begünstigt:

(1) Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse, z. B. Haustiere, Fleisch, Fisch, Gemüse, Früchte,

(2) Futtermittel,

(3) Lebensmittel,

(Ausgenommen sind sog. Luxuslebensmittel, z. B. Hummer, Austern, Kaviar und Langusten, von den Getränken fallen nur Milch, bestimmte Milchmixgetränke und Leitungswasser unter den ermäßigten Steuersatz. Die übrigen Getränke unterliegen dem allgemeinen Steuersatz.),

(4) Verlagserzeugnisse und Erzeugnisse des graphischen Gewerbes,

Hierzu zählen Bücher, Zeitschriften, Zeitungen (auch in elektronischer Form, § 12 Abs. 2 Nr. 14 UStG) mit Ausnahme von sog. Schundliteratur

(5) Körperersatzstücke,

Hierunter fallen Prothesen, Zahnprothesen, Hörgeräte, nicht jedoch Brillen, Ersatzteile und Zubehör,

(6) Vermietung von Wohn- und Schlafräumen zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden und die kurzfristige Vermietung von Campingflächen. Dies gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Beherbergung dienen, § 12 Abs. 2 Nr. 11 Sätze 1 und 2 UStG

(7) Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (vom 01.07.2020 bis 31.12.2023 bzw. ab 01.01.2026) mit Ausnahme von Getränken, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG.

Nullsteuersatz für die Lieferung etc. von bestimmten Photovoltaikanlagen

Durch das JStG 2022, BStBl 2022 I S. 2294, wurde § 12 Abs. 3 UStG angefügt. Nach § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG ermäßigt sich die Steuer auf 0 % für die Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage einschließlich der für den Betrieb einer PV-Anlage wesentlichen Komponenten und der Speicher, die dazu dienen, den mit Solarmodulen erzeugten Strom zu speichern, wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird.

Die Voraussetzungen des Satzes 1 gelten gem. § 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der PV-Anlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kWp beträgt oder betragen wird. Die Regelung ist am 01.01.2023 in Kraft getreten. Auch die Einfuhr, der ig. Erwerb und die reine Installation (§ 12 Abs. 3 Nr. 2 bis 4 UStG) unterliegt dem Nullsteuersatz, wenn es sich um begünstigte Solarmodule, Speicher oder wesentliche Komponenten i. S. d. § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG handelt.

Nachdem sich die FinVerw zunächst mit einem Entwurf eines BMF-Schreibens vom 26.01.2023 zu Zweifelsfragen i. Z. m. der Vorschrift geäußert hat, ist die dann die endgültige Fassung (BMF-Schreiben vom 27.02.2023, III C 2 - S 7220/22/10002, BStBl 2023 I S. 351 ergangen.

Bemerkenswert ist allerdings die in Rz. 5 ff. des BMF-Schreibens vertretene Auffassung:

Rz. 5:

Die Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung einer Photovoltaikanlage, die vor dem 01.01.2023 erworben wurde und die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, unterliegt nach § 3 Abs. 1b UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzsteuer.

Eine Entnahme des gesamten Gegenstandes ist nur möglich, wenn zukünftig voraussichtlich mehr als 90 % des erzeugten Stroms für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden. Hiervon ist auszugehen, wenn der Betreiber beabsichtigt, zukünftig mehr als 90 % des mit der Anlage erzeugten Stroms für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden.

Davon ist aus Vereinfachungsgründen insbesondere auszugehen, wenn ein Teil des mit der Photovoltaikanlage erzeugten Stroms z.B. in einer Batterie gespeichert wird. Ausreichend ist auch, wenn eine Rentabilitätsrechnung eine Nutzung für unternehmensfremde Zwecke von über 90 % nahelegt. [...]

Rz. 7:

Unter den übrigen Voraussetzungen des § 12 Abs. 3 UStG unterliegt diese unentgeltliche Wertabgabe dem Nullsteuersatz, wobei dies dann auch für bereits installierte Anlagen gilt. Die Entnahme nur eines Teils eines ursprünglich zulässigerweise dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes (vgl. Abschn. 15.2c UStAE) ist nicht möglich.

Diese Auffassung ist aus unserer Sicht aus mehreren Gründen falsch:

Der Nullsteuersatz kommt nur für "**die Lieferungen ... an den Betreiber einer PV-Anlage ...** wenn die PV-Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen ... **installiert wird**" zur Anwendung.

Die Entnahme wird gem. § 3 Abs. 1b UStG einer Lieferung gleichgestellt. Betreiber der PV-Anlage ist der entnehmende Unternehmer regelmäßig auch noch, sodass diese beiden Tatbestandsmerkmale des § 12 Abs. 3 Nr. 1 UStG noch erfüllt sein mögen.

Das Tatbestandsmerkmal **"installiert wird"** ist aber sicher nicht erfüllt, denn die Anlage ist bereits installiert, sodass der Nullsteuersatz für diese Entnahme nicht zur Anwendung kommen kann.

Gleichwohl ist die von der FinVerw vertretene Auffassung zugunsten des Unternehmers und daher im Ergebnis zu begrüßen.

Hat also ein Unternehmer die PV-Anlage z. B. in 2022 für 50.000 EUR zzgl. USt angeschafft, dafür den vollen VorSt-Abzug vorgenommen, kann er, wenn er die PV-Anlage zu mehr als 90 % nichtunternehmerisch nutzt (oder einen Batteriespeicher besitzt), die Anlage unter Anwendung des Nullsteuersatzes ins nichtunternehmerische Vermögen entnehmen. § 15a UStG kommt nicht zur Anwendung, denn es ändern sich infolge der Entnahme nicht die für den VorSt-Abzug maßgebenden Verhältnisse.

Der privat verbrauchte Strom fällt dann nicht mehr unter § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

Gleichwohl unterliegt die Lieferung des ins öffentliche Netz eingespeisten Stroms immer noch dem Regelsteuersatz von 19 %.

Aus unserer Sicht ist die vom BMF vertretene Auffassung an einem weiteren Punkt schlichtweg falsch. Bei einer unternehmerischen Nutzung eines einheitlichen Gegenstandes zwischen 10,00 % und 99,99 % hat der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht, vgl. Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchstabe b UStAE. Wenn der Unternehmer ein Zuordnungswahlrecht hat, so muss er auch ein Entnahmewahlrecht haben. Daher ist die Entnahme der PV-Anlage aus unserer Sicht nicht nur bei nichtunternehmerischer Nutzung von mehr als 90 % möglich, sondern auch bei z. B. 40 %.

Fall 51

Der Feinkosthändler Dahli (D) aus München liefert im Juli 2026 an Herrn Mälzer (M) ein Kilo zubereitete Weinbergschnecken lt. Rechnung für 100 EUR zzgl. 7 EUR USt. Es ist zivilrechtlich davon auszugehen, dass der Bruttobetrag geschuldet wird.

Bemessungsgrundlage und Umsatzsteuersatz?

Lösung

Fall 52

Der Steuerberater Schlau schreibt ein Buch „Steuerrecht leicht gemacht“ und überträgt die Rechte an einen Verlag.

Steuersatz?

Lösung

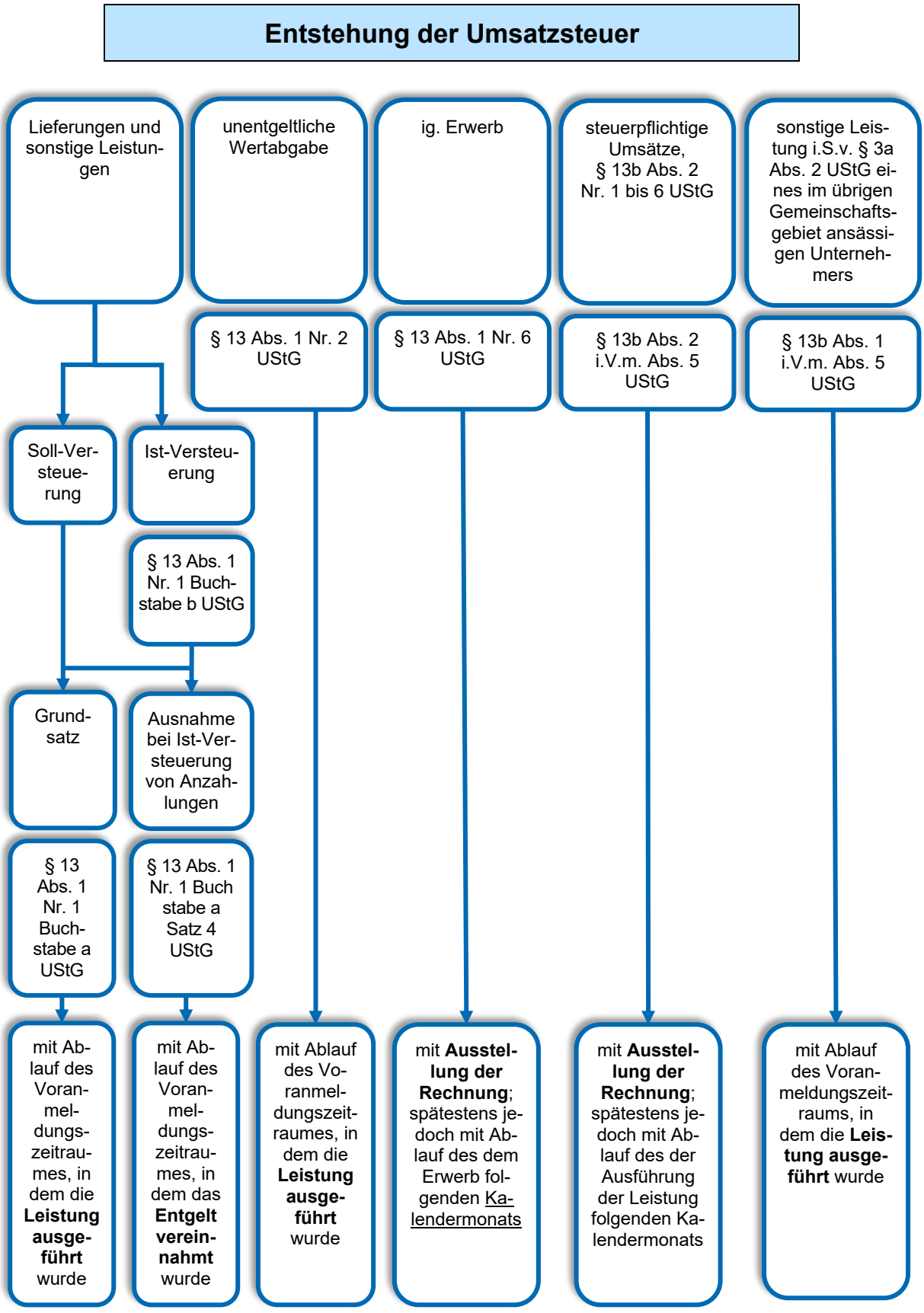
Fall 53

Die Elektroinstallations-GmbH (E-GmbH) liefert im März 2026 an den regelbesteuernden Steuerberater S eine PV-Anlage (Leistung 40 kWp) inkl. aller wesentlichen Komponenten und einem Speicher für 60.000 EUR. Die Komponenten hatte die E-GmbH im Januar 2026 von deutschen Herstellern für 40.000 EUR zzgl. USt eingekauft.

Variante 1: Die Montage erfolgt auf dem privaten Einfamilienhaus des S.

Variante 2: Die Montage erfolgt auf dem Kanzleigebäude des S.

F. ENTSTEHUNG DER UMSATZSTEUER, §§ 13, 13b UStG



Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes in dem die Leistung ausgeführt worden ist.

Es stellt sich daher die Frage:

Wann ist die Leistung ausgeführt?

1. **Sonstige Leistung:** .....
   ......, Abschn. 13.1 Abs. 3 UStAE
2. **Lieferung (bei der der Gegenstand befördert oder versendet wird)**
   .....
   ....., Abschn. 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE
3. **Werklieferung (bei der der fertige Gegenstand nicht befördert oder versendet wird):** .....
   ....., Abschn. 13.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 UStAE
4. **Übrige Lieferungen (z. B. Grundstücke):** .....
   ....., Abschn. 13.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE

Fall 54

Der Steuerberater Listig (L) erhält den Auftrag, die ESt-Erklärung 2025 für seinen Mandanten Flink (F) zu erstellen.

Er erstellt die Erklärung am 25.02.2026. Am 03.03.2026 erscheint F wie vereinbart zur abschließenden Besprechung und Abholung der Unterlagen im Büro des L.

Danach ergeben sich keine weiteren Rückfragen oder Beanstandungen. Am 07.04.2026 schreibt L die Rechnung, wobei die Zahlung erst am 05.05.2026 eingeht.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung? L besteuert nach vereinbarten Entgelten.

Lösung

Fall 55

Der selbstständige Schuhmachermeister Klotz (K) fertigt für die angestellte Versicherungsvertreterin Valsch (V) ein Paar exklusive Lederschuhe.

Alle notwendigen Materialien hierfür beschafft K selbst. Am 30.08.2026 sind die Schuhe fertig. Frau V kommt am 06.09.2026 in das Geschäft des K und nimmt die Schuhe nach einer Anprobe mit.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 56

Der Bauunternehmer Fredo Pfusch (P) errichtet für den angestellten Lehrer Luft (L) ein Einfamilienhaus „schlüsselfertig“ auf dessen Grundstück. Die Fertigstellung und Abnahme erfolgten am 13.09.2026. Aufgrund von Arbeitsüberlastung erstellt P die Rechnung erst am 19.11.2026.

Wann entsteht die USt?

Lösung

Teilleistungen

1. Wirtschaftliche Teilbarkeit

2. Teilleistung gesondert bewirkt (ggf. gesonderte Abnahme)

3. Teilentgelt gesondert vereinbart

4. Gesonderte Abrechnung eines Teilentgelts

Zu Teilleistungen vgl. insbesondere das BMF-Schreiben vom 27.01.2023 III C 2 – S 7270/20/10002 sowie Abschn. 13.4 UStAE.

Fall 57

Der Bauunternehmer Stein (S) hat die Herstellung eines Gebäudes für den Nichtunternehmer Boden (B) übernommen. Die Herstellung erfolgt in den Monaten

- März zu 30 %,
- April zu 50 %,
- Mai zu 15 %,
- Juni zu 5 %.

Die Übergabe, Abnahme und Rechnungsstellung über 500.000 EUR zzgl. USt erfolgt am 30.06.2026.

Wann entsteht die USt?

Lösung

Fall 58

Wie Fall zuvor, jedoch stellt S dem Auftraggeber B am 12.04.2026 einen Abschlag i. H. v. 357.000 EUR inkl. USt in Rechnung. Diesen Betrag erhält er am 11.05.2026.

Wann entsteht die USt?

Lösung

G. RECHNUNGEN und RECHNUNGSANGABEN, §§ 14 bis 14c UStG

Ausstellung von Rechnungen

Gem. §§ 14, 14a UStG gehören zu den Pflichtangaben in der Rechnung:[4]

Allgemeine Pflichtangaben:	
1.	der vollständige **Name und** die vollständige **Anschrift** a) des leistenden **Unternehmers** sowie b) des **Leistungsempfängers**
2.	die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte **Steuernummer oder** die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte **USt-IdNr.**
3.	das **Ausstellungsdatum**
4.	eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (**Rechnungsnummer**)
5.	die **Menge und** die **Art** der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
6.	a) der **Zeitpunkt** der Lieferung oder sonstigen **Leistung bzw.** b) der Zeitpunkt der **Vereinnahmung** der **Vorauszahlung**, sofern dieser Zeitpunkt feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung identisch ist
7.	a) das **Entgelt** für jeden Steuersatz oder jede Befreiung, b) jede im Voraus vereinbarte **Preisminderung**, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt, ist
8.	der anzuwendende **Steuersatz**
9.	der auf das Entgelt entfallende **Steuerbetrag**
10.	Im Fall einer Gutschrift die Angabe „**Gutschrift**“
Zusätzliche Angaben in Sonderfällen:	
11.	die **USt-IdNr.** des **leistenden Unternehmers** und des **Leistungsempfängers** in den Fällen des § 14a Abs. 1, 3 und 7 UStG
12.	im Falle der **Steuerbefreiung** oder wenn der **Leistungsempfänger Steuerschuldner** ist, einen Hinweis darauf, dass für die Leistung eine Steuerbefreiung gilt bzw. die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“
13.	im Fall der **ig. Lieferung neuer Fahrzeuge** die in § 1b Abs. 2 und 3 UStG bezeichneten Merkmale
14.	im Fall einer **Reiseleistung**, § 25 UStG, und der **Differenzbesteuerung**, § 25a UStG, die in § 14a Abs. 6 UStG genannten Merkmale
15.	im Fall der **steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück** einen Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG

[4] Erleichterungen und Vereinfachungen zu den einzelnen Pflichtangaben sowie zu Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen enthalten die §§ 31 bis 34 UStDV.

Die E-Rechnung gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UStG ab 01.01.2025

Der Gesetzgeber hat mit dem Wachstumschancengesetz vom 27.03.2024 die Einführung der E-Rechnung gesetzlich geregelt. Da diese Verpflichtung für die meisten Unternehmer erhebliche Auswirkungen tat, hatte die FinVerw zunächst einen Entwurf eines BMF-Schreibens vom 13.06.2024 veröffentlicht. Verbänden sollte so die Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben werden.

Mit BMF-Schreiben vom 15.10.2024, III C 2 - S 7287-a/23/10001 ist dann die endgültige Fassung veröffentlicht worden. Die Abweichungen zum Entwurf sind eher marginal.

1. Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung

Bei Umsätzen zwischen inländischen Unternehmern (B2B) ist gem. § 14 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Hs. 2 UStG regelmäßig eine E-Rechnung auszustellen.

Die Regelungen zur verpflichtenden Verwendung von E-Rechnungen gelten genauso für

- die Rechnungsausstellung in Form einer Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 5 UStG) sowie
- für Rechnungen über Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b UStG),
- über Umsätze, die der Durchschnittssatzbesteuerung für LuF-Betriebe unterliegen (§ 24 UStG),
- über Reiseleistungen (§ 25 UStG) und
- über Umsätze, für welche die Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) angewendet wird.

2. Definition einer E-Rechnung

- Erstellung, Übermittlung und Empfang in einem vorgegebenen strukturierten Daten-Format i. S. d. europäischen Normenreihe EN 16931,
- Gewährleistung einer automatisierten Weiterverarbeitung (insbesondere Importmöglichkeit von Rechnungsdaten direkt und ohne Medienbruch in die verarbeitenden Systeme).

Eine PDF-Datei sowie andere nicht nach der o.g. Norm strukturierte Formate wie z. B. ".tif", ".jpeg", ".docx" eignen sich zwar für eine digitale, bildhafte Darstellung der Rechnung, erfüllen aber nicht die vorgenannten Anforderungen an die Weiterverarbeitung.

Da die E-Rechnung auf einem XML-Datensatz basiert, ist sie zunächst für eine Sichtprüfung nicht geeignet, kann aber durch den Einsatz von Visualisierungsprogrammen für den Menschen lesbar dargestellt werden.

Verwendet der Rechnungsaussteller ein anerkanntes hybrides Format (das sowohl einen maschinen- wie auch einen gleichlautenden menschenlesbaren Datensatz in sich trägt) wie z. B. ZUGFeRD (Abkürzung für: Zentraler User Guide des Forums elektronische Rechnung Deutschlands) ab der Version 2.0.1, ist ein Visualisierungsprogramm entbehrlich, da neben dem erforderlichen strukturierten Teil (E-Rechnung) bereits eine menschenlesbare Datei integriert ist.

Die E-Rechnung ist technologieoffen ausgestaltet. Das Format muss aber die gesetzlichen Vorgaben erfüllen, so dass verschiedene E-Rechnungsformate zum Einsatz kommen und nicht abschließend genannt werden können.

In Deutschland bisher etablierte E-Rechnungs-Formate:

- XStandard/XRechnung und
- ZUGFeRD (ab der Version 2.0.1).

Gleichwohl sind weitere europäische Formate wie beispielsweise

- FatturaPA (Italien) oder
- Factur-X (Frankreich)

zulässig, wenn sie die technischen Anforderungen der Normenreihe EN 16931 umsetzen.

EDI-Verfahren

Gerade bei großen Unternehmen sind Rechnungen im EDI-Verfahren (Electronic Data Interchange) sehr verbreitet. Rechnungsdaten, die lediglich aus elektronischen Datensätzen bestehen, werden dabei von EDV-Systemen automatisch untereinander ausgetauscht. Diese entsprechen jedoch nicht der Normenreihe EN 16931.

Laut BMF-Schreiben soll das Verfahren weiter einsetzbar sein, wenn es die richtige und vollständige Extraktion der nach dem UStG erforderlichen Angaben aus der E-Rechnung in ein Format ermöglicht, das der Norm EN 16931 entspricht.

3. Definition einer sonstigen Rechnung

Papierrechnungen und Rechnungen in einem elektronischen Format (z. B. PDF), das nicht den Anforderungen der europäischen Norm für E-Rechnungen entspricht.

Während Papier- und beispielsweise PDF-Rechnungen visualisierte und damit für den Menschen lesbare Darstellungen sind, bildet die E-Rechnung (lediglich) einen strukturierten Datensatz ab.

4. Inhaltsangaben der Rechnung

Die Anforderungen an die Inhalte der Rechnungen bleiben – unabhängig von der Art der ausgestellten Rechnung – zum 01.01.2025 unverändert. Damit eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt, die für den VorSt-Abzug des Leistungsempfängers in den in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG genannten Fällen weiterhin notwendige Voraussetzung bleibt, müssen alle inhaltlichen Voraussetzungen des § 14 Abs. 4 UStG in der Rechnung erfüllt sein.

5. Stufenweise Einführung der E-Rechnung

Ab 01.01.2025
Ausstellung und Übermittlung von E-Rechnungen für im Inland steuerbare Umsätze möglich, wenn es sich bei den Beteiligten um inländische Unternehmen handelt (B2B-Umsätze im Inland).

Ab 01.01.2027
Verpflichtung zur Ausstellung und Übermittlung von E-Rechnungen für B2B-Umsätze im Inland für Unternehmen mit einem Vorjahresgesamtumsatz von mehr als 800.000 EUR.

Ab 01.01.2028
Pflicht zur Ausstellung und Übermittlung von E-Rechnungen für B2B-Umsätze im Inland für alle inländischen Unternehmen.

Jeder Unternehmer muss ab 01.01.2025 die technische Empfangsbereitschaft sicherstellen.

Durch die Neuregelung des § 14 UStG haben alle inländischen Unternehmer bereits ab dem 01.01.2025 die Möglichkeit, Rechnungen für B2B-Umsätze im Inland als E-Rechnung in einem vorgegebenen, normierten Datenformat zu erteilen, ohne dass der Empfänger zustimmen muss. Damit wird der bisherige Vorrang der Papierrechnung abgelöst.

Der Leistungsempfänger benötigt für den VorSt-Abzug grundsätzlich eine ordnungsgemäße Rechnung mit gesondertem USt-Ausweis. Daher muss jeder Unternehmer ab dem 01.01.2025 – vor allem technisch – in der Lage sein, eine E-Rechnung zu empfangen.

In der Übergangsphase ab dem 01.01.2025 (s. o. zum zeitlichen Überblick) kann der Rechnungsaussteller bei inländischen B2B-Umsätzen über die Verwendung einer E-Rechnung entscheiden.

Beim Empfang von E-Rechnungen wird nicht differenziert, um welche Art oder Größe eines Unternehmens es sich handelt. So müssen beispielsweise auch

- Kleinunternehmer,
- Unternehmer mit nur steuerfreien Umsätzen (z. B. Vermieter einer Wohnung) und
- Pauschalierende Land- und Forstwirte

ab dem 01.01.2025 technische Vorkehrungen zur Entgegennahme und zur Speicherung von E-Rechnungen treffen.

6. Ausnahmen von der E-Rechnungspflicht

Ausgenommen von der E-Rechnungspflicht sind:

- Rechnungen über Leistungen, die nach § 4 Nr. 8 - 29 UStG steuerfrei sind sowie
- Rechnungen über Kleinbeträge bis 250 EUR (§ 33 UStDV) und
- Fahrausweise (§ 34 UStDV)
- Rechnungen von Kleinunternehmern (§ 34a UStDV)
- Umsätze an private Endverbraucher (B2C) und
- nicht innerdeutsche B2B-Umsätze.

7. Zulässige elektronische Übermittlungswege (nicht abschließend)

- Übermittlung per E-Mail,
- Download über ein (Kunden-)Portal oder
- Bereitstellung über elektronische Schnittstellen.

Es bleibt den Unternehmen vorbehalten, welchen elektronischen Übertragungsweg sie wählen, vorausgesetzt eine elektronische Weiterverarbeitung ist ohne Medienbruch möglich.

8. E-Rechnung und VorSt-Abzug

Besteht eine Verpflichtung zur Ausstellung einer E-Rechnung (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG i. V. m. § 27 Abs. 38 UStG), erfüllt nur eine solche dem Grunde nach die Anforderungen des § 14 UStG. Eine sonstige Rechnung i. S. d. § 14 Abs. 1 Satz 4 UStG berechtigt in diesen Fällen (grundsätzlich) nicht zum VorSt-Abzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG.

War der Rechnungsaussteller tatsächlich zur Ausstellung einer E-Rechnung verpflichtet, kann eine stattdessen ausgestellte sonstige Rechnung gem. Abschn. 15.2a Abs. 7 UStAE durch Ausstellen einer E-Rechnung berichtigt werden. Die E-Rechnung muss durch eine spezifische und eindeutige Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung zum Ausdruck bringen, dass es sich um eine berichtigte Rechnung handelt. Eine solche Berichtigung wirkt unter den übrigen Voraussetzungen auf den Zeitpunkt der Ausstellung der sonstigen Rechnung zurück, auch wenn der VorSt-Abzug zunächst nicht möglich gewesen ist, vgl. Rz. 56 des BMF-Schreibens.

Erfolgt keine Rechnungsberichtigung durch nachträgliches Ausstellen einer E-Rechnung, kann auch aus einer sonstigen Rechnung unter Anlegung eines strengen Maßstabes ein VorSt-Abzug möglich sein, sofern die Finanzverwaltung über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen für den VorSt-Abzug (ein Unternehmer erbringt an einen anderen Unternehmer eine Leistung, die dessen der USt unterliegenden Umsätzen dienen und für die die USt tatsächlich entrichtet wurde) zu überprüfen. Bei einer inhaltlich richtigen und vollständigen sonstigen Rechnung werden die genannten Voraussetzungen regelmäßig erfüllt sein, vgl. Rz. 58 des BMF-Schreibens.

Im Übrigen wird alleine wegen der Ausstellung der Rechnung im falschen Format der VorSt-Abzug nicht beanstandet, sofern der Rechnungsempfänger anhand der ihm vorliegenden Informationen davon ausgehen konnte, dass der Rechnungsaussteller die Übergangsregelungen nach § 27 Abs. 38 UStG in Anspruch nehmen konnte, vgl. Rz. 59 des BMF-Schreibens.

9. Aufbewahrung von E-Rechnungen

Unter Beachtung der Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form (GoBD) gilt, dass der strukturierte Teil einer E-Rechnung so aufzubewahren ist, dass dieser in seinem ursprünglichen Format vorliegt und u.a. die Anforderungen an die Unveränderbarkeit erfüllt werden.

Auch wenn der Rechnungsaussteller dem Empfänger neben der E-Rechnung z. B. ein inhaltsgleiches, digitales Dokument in einem für das menschliche Auge lesbaren Bildformat (z. B. PDF-Dokument) als "Kundenservice" übermittelt, besteht die Archivierungspflicht für das Ursprungsformat der E-Rechnung.
Gem. § 14b UStG beträgt die Aufbewahrungsfrist 8 Jahre.

10. Verträge als Rechnung

Verträge sind als Rechnung anzusehen, soweit sie die nach § 14 Abs. 4 UStG erforderlichen Angaben enthalten.

Sofern eine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung bei einem Dauerschuldverhältnis (z. B. Mietverhältnis) besteht, ist es ausreichend, wenn für den ersten Teilleistungszeitraum eine E-Rechnung ausgestellt wird, welcher der zugrundeliegende Vertrag als Anhang beigefügt wird, oder sich aus dem sonstigen Inhalt klar ergibt, dass es sich um eine Dauerrechnung handelt.

Für eine VOR dem 01.01.2027 als sonstige Rechnung erteilte Dauerrechnung besteht keine Pflicht, zusätzlich eine E-Rechnung auszustellen, solange sich die Rechnungsangaben nicht ändern, vgl. Rz. 46 des BMF-Schreibens.

Wird NACH dem 31.12.2026 zulässigerweise (aufgrund der Anwendung der Übergangsregelung) eine Dauerrechnung als sonstige Rechnung erteilt, muss diese spätestens bis zum Auslaufen der Übergangsregelung durch eine initiale E-Rechnung ersetzt werden.

Änderungen der erstmaligen E-Rechnung brauchen erst zu erfolgen, wenn sich die umsatzsteuerrechtlichen Rechnungspflichtangaben nach §§ 14, 14a UStG ändern (z. B. bei einer Mieterhöhung).

Die nachfolgende Aufstellung betrifft nur steuerbare und steuerpflichtige B2B-Rechnungen im Inland, die keine Kleinbetragsrechnungen sind			
	Rechnungsaussteller		**Rechnungsempfänger**
	Umsatz ≤ 800 TEUR	Umsatz ≥ 800 TEUR	
1. Rechnung (XRechnung, ZUGFeRD)	wahlweise möglich ab dem 01.01.2028 verpflichtend	ab dem 01.01.2027 verpflichtend	ab dem 01.01.2025 muss Empfang möglich sein
2. sonstige Rechnung a) Papier	bis 31.12.2027 möglich (ohne Zustimmung des Empfängers)	bis 31.12.2026 möglich	spätestens ab 01.01.2028 kein Vorsteuerabzug mehr
b) PDF etc.	bis 31.12.2027 möglich (ab dem 01.01.2025 aber nur mit Zustimmung des Empfängers)	bis 31.12.2026 möglich	spätestens ab 01.01.2028 kein Vorsteuerabzug mehr Zustimmung sollte erteilt werden
3. EDI-Verfahren (bestehende verfahren zum Electronic Data Interchange)	bis 31.12.2027 weiterhin möglich (ab dem 01.01.2025 aber nur mit Zustimmung des Empfängers)		Ggf. ab 01.01.2028 kein Vorsteuerabzug mehr Zustimmung sollte erteilt werden

§ 14c Abs. 1 und 2 UStG

I. Unterscheidung nach Sinn und Zweck

Unrichtiger (überhöhter) Steuerausweis - § 14c Abs. 1 UStG

Unberechtigter Steuerausweis - § 14c Abs. 2 UStG

II. Regelungsinhalte

1. § 14c Abs. 1 UStG

a) Rechnung/Gutschrift, § 14 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 3 UStG

b) Zu hoher Steuerausweis

- 19 % statt 7 %,
- x % statt dem „richtigen“ Steuersatz,
- x % statt steuerfrei,
- Ausweis, obwohl nicht steuerbar, weil Ort des Umsatzes im Ausland,
- Ausweis, obwohl Übergang Steuerschuld auf Leistungsempfänger gem. § 13b UStG,
- Ausweis, obwohl nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen, § 1 Abs. 1a UStG.

c) Möglichkeit zur Berichtigung, § 14c Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG

Die Berichtigung einer unrichtig in einer Rechnung ausgewiesenen USt ist in dem Zeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde. Die Berichtigung wirkt – anders als bei der "rückwirkenden Rechnungsberichtigung" für Zwecke des Vorsteuerabzugs – nicht auf den Zeitpunkt der erstmaligen Ausstellung der Rechnung zurück (BFH-Urteil vom 12.10.2016, XI R 43/14, BStBl 2022 II S. 566).

Zum § 14c Abs. 1 UStG ist zu beachten, dass die bisher vertretenen Grundsätze der USt-Schuld bei einem unrichtigen Steuerausweis nach der Entscheidung des EuGH mit Urteil vom 08.12.2022, C-378/21 (P GmbH)) „über den Haufen geworfen“ sind. Der EuGH verneint das Vorliegen von § 14c Abs. 1 UStG, soweit es am Gefährdungstatbestand fehlt, weil der Empfänger der Rechnung eine nicht zum VorSt-Abzug berechtigende Privatperson ist.

Die FinVerw hat diese Entscheidung des EuGH (zu einem österreichischen Kinderindoorspielplatzbetreiber) mit BMF-Schreiben vom 27.02.2024, III C 2 – S 7282/19/10001, für allgemein anwendbar erklärt und ändert einhergehend mit dem BMF-Schreiben insbesondere Abschn. 14c.1 und 14c.2 UStAE in welchem jeweils nach Absatz 1 folgender Absatz 1a eingefügt wird:

„(1a) Die Vorschrift ist unionsrechtskonform einschränkend auszulegen, dass keine Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG entsteht, wenn ein Unternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem unrichtigen Steuerausweis an einen Endverbraucher (insbesondere Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich) gestellt hat (vgl. EuGH-Urteil vom 08.12.2022, C-378/21, FA Österreich). Es bedarf in diesen Fällen keiner Berichtigung des Steuerbetrages. Die Tatsache, dass die fragliche Rechnung an einen Endverbraucher ausgestellt worden ist, stellt eine den Steueranspruch einschränkende Tatsache dar, die durch den Unternehmer glaubhaft darzulegen bzw. plausibel zu begründen ist. In Mischfällen, in denen die gleiche Leistung betreffende Rechnungen mit unrichtigem Steuerausweis sowohl an Endverbraucher als auch an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich erteilt wurden, sind die vorgenannten Grundsätze nur bezüglich der Rechnungserteilung an Endverbraucher anzuwenden. Es kann keine Schätzung der betroffenen Umsätze oder des Anteils der an Endverbraucher ausgestellten Rechnungen, keine Wahrscheinlichkeitsberechnung oder Ähnliches erfolgen. Bei der Beurteilung, ob der Leistungsbezieher als Endverbraucher gehandelt hat, kann aber die Art der Leistung berücksichtigt werden. Zu Leistungen, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sind vgl. Abschn. 3a.2 Abs. 11a; dieser Leistungskatalog ist aber unbeachtlich, sofern im Einzelfall feststeht, dass die Leistung nicht an einen Endverbraucher erbracht worden ist.“

Nach Abschn. 14c.2 Abs. 1 UStAE wird folgender Abs. 1a eingefügt:

„(1a) Die Vorschrift ist unionsrechtskonform einschränkend auszulegen, dass keine Steuer nach § 14c Abs. 2 Satz 1 UStG entsteht, wenn ein Kleinunternehmer eine Leistung tatsächlich ausgeführt und hierüber eine Rechnung mit einem Steuerausweis an einen Endverbraucher (insbesondere Nichtunternehmer oder Unternehmer für dessen nichtunternehmerischen Bereich) gestellt hat (vgl. EuGH-Urteil vom 08.12.2022, C-378/21, FA Österreich). In diesen Fällen sind die Regelungen in Abschn. 14c.1 Abs. 1a entsprechend anzuwenden. Es bedarf dann keiner Berichtigung des Steuerbetrages. Auf andere Fälle des § 14c Abs. 2 UStG ist die einschränkende Auslegung hingegen nicht anzuwenden.“

d) Vgl. Abschn. 14c.1 UStAE.

2. § 14c Abs. 2 UStG

a) Satz 1 – Rechnung/Gutschrift (Differenzbesteuerer § 25, § 25a UStG),

b) Satz 2 – sonstige Abrechnung,

Beispiele:

- keine Leistung erbracht,
- falsche Leistungsbezeichnung,
- nicht im Rahmen des Unternehmens,
- Leistender ist nicht Unternehmer.

c) Möglichkeit zur Berichtigung, § 14c Abs. 2 Sätze 3 bis 5 UStG,

d) Vgl. Abschn. 14c.2 UStAE.

3. Entstehung der Steuer, § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG

III. Vorsteuerabzug

Die nach § 14c UStG geschuldete Umsatzsteuer ist nicht als Vorsteuer abziehbar, vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und Abschn. 15.2 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStAE.

Fall 59

Der Blumenhändler Fleurix (F) liefert im Dezember 2026 an Unternehmer Jungermann (J) für dessen Unternehmen ein Strauß Blumen und berechnet ihm am gleichen Tag 100 EUR zzgl. 19 EUR USt.

1. Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für F?
2. Wieviel USt kann J als Vorsteuer abziehen?

Lösung

Fall 60

Der Malermeister Maier (M) führt im Mai 2026 Malerarbeiten in der privaten Wohnung des Rechtsanwalts Juros (J) in Berlin aus. Auf der Rechnung vom 12.07.2026 über 2.000 EUR zzgl. 380 EUR USt steht „Renovierung Ihrer Praxisräume“.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

H. VORSTEUERABZUG, §§ 15, 15a UStG

Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG

→ **Satz 1** (Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug):

- Gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer,
- für Lieferung oder sonstige Leistung,
- von einem anderen Unternehmer (= Leistender, vgl. Abschn. 2.1 Abs. 3 UStAE),
- an das Unternehmen des Leistungsempfängers (vgl. Abschn. 15.2b Abs. 2 UStAE) ausgeführt (bei Lieferungen ist ggf. § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG zu beachten).

→ **Satz 2** (Zeitpunkt der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug):

- Ordnungsgemäße Rechnung gem. §§ 14, 14a UStG,
- die sich im Besitz des Leistungsempfängers befindet.

→ **Satz 3** (Sonderfall „Vorsteuerabzug bei Anzahlung“):

- Zahlung vor Ausführung der Leistung,
- Besitz ordnungsgemäßer Rechnung, §§ 14, 14a UStG, über die Anzahlung,

= Vorsteuer ist abziehbar, obwohl Leistung noch nicht ausgeführt wurde.

Nach derzeit geltendem UStG ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 UStG abziehbar, wenn der Leistungsempfänger eine Lieferung oder sonstige Leistung bezogen hat und er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Dies gilt auch, wenn der leistende Unternehmer die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten i. S. d. § 20 UStG vornimmt.

Ab 01.01.2028 ist die Vorsteuer, die von einem Ist-Versteuerer in Rechnung gestellt wird gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG erst im Voranmeldungszeitraum der Zahlung abziehbar.

Damit der Leistungsempfänger erkennen kann, dass der leistende Unternehmer die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 UStG anwendet, hat dieser in seiner Rechnung gem. § 14 Abs. 4 Nr. 6a UStG die Angabe **"Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten"** gem. § 20 UStG mit aufzunehmen. Entsprechendes gilt bei Kleinbetragsrechnungen. Auch dort hat der Unternehmer gem. § 33 Satz 1 Nr. 3a UStDV auf die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten hinzuweisen.

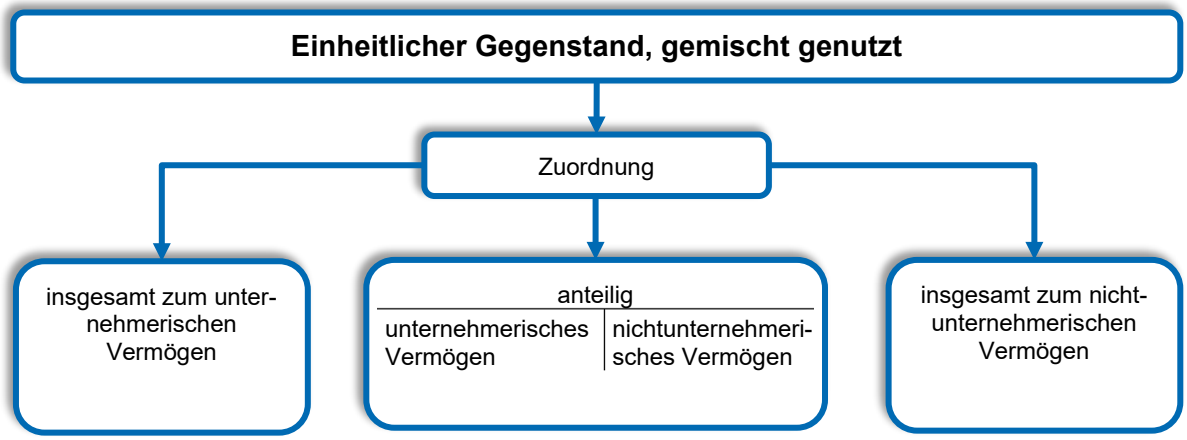
Die Änderung gilt (erst) ab 01.01.2028.

Vorsteuerabzug

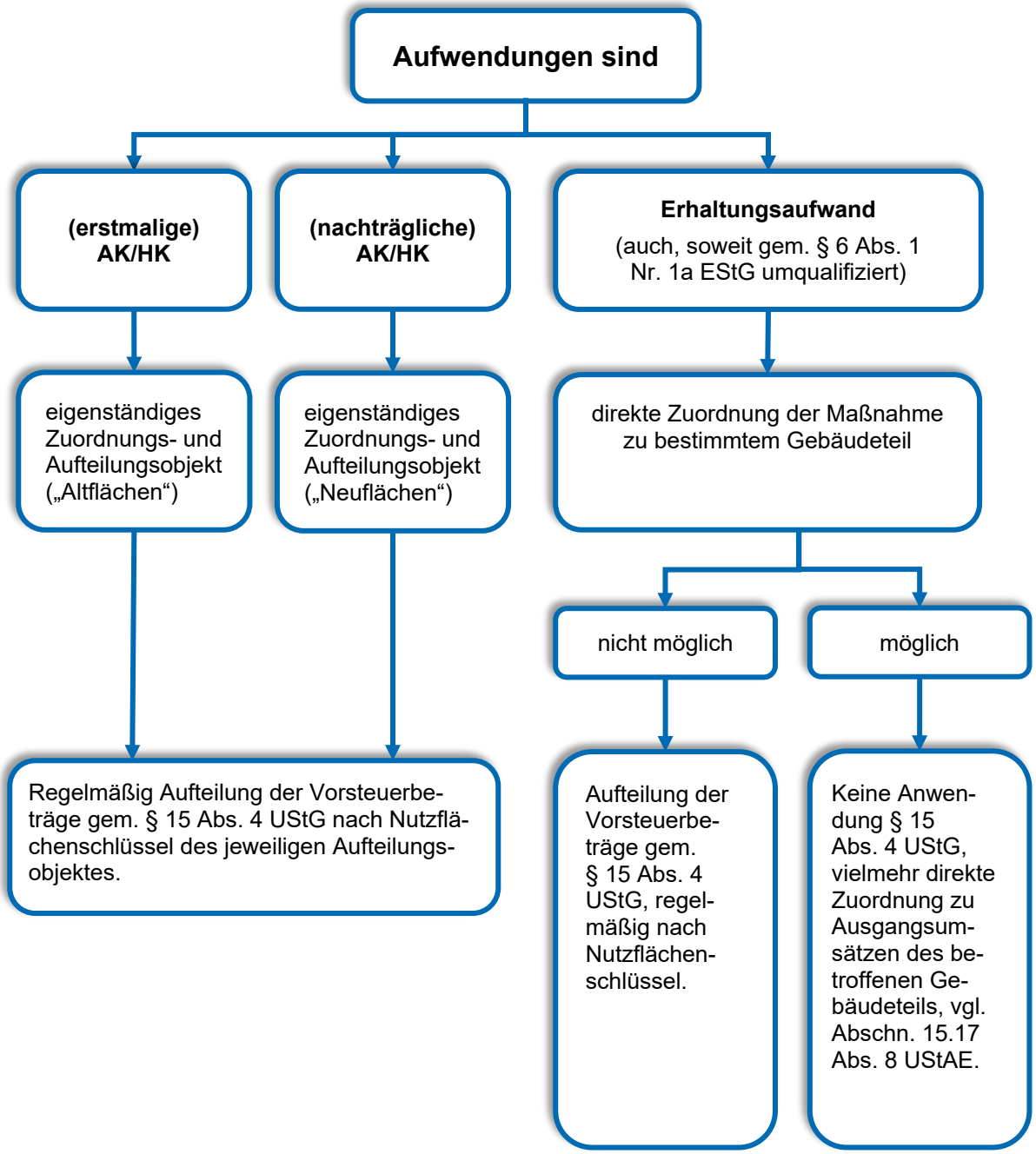
Prüfungsreihenfolge:

1. Ist die Vorsteuer **abziehbar** gem. § 15 Abs. 1, 1a UStG?
2. Liegt ein (ggf. anteiliger) **Ausschluss** gem. § 15 Abs. 1b, 2 bis 4 UStG vor?
3. Ergebnis: Die Vorsteuer ist **abzusetzen** gem. § 16 Abs. 2 Satz 1, § 18 Abs. 1 Satz 3 UStG i. H. v. _____ für den Voranmeldungszeitraum _____ !

Vorsteuerabzug bei einheitlichen Gegenständen



Vorsteuerabzug bei steuerfrei und steuerpflichtig genutzten Gebäuden



Fall 61

Teppichhändler Aasahd Mehdi (M) aus Berlin erwirbt im Oktober 2026 von einem deutschen Hersteller (H) Teppiche für 20.000 EUR zzgl. 3.800 EUR USt. Die Teppiche liefert er noch im gleichen Monat an Abnehmer in Indien für 30.000 EUR. § 3 Abs. 6a UStG ist nicht erfüllt.

Vorsteuerabzug bei M?

Lösung

Fall 62

Der Steuerberater Schlau (S) erwirbt am 02.01.2026 eine dem Unternehmen zugeordnete Telefonanlage von der „Deutschen Telekom AG“ für 1.000 EUR zzgl. 190 EUR USt. Diese stellt ihm für Gesprächsgebühren 200 EUR zzgl. 38 EUR USt in Rechnung, wobei 47,60 EUR inkl. USt auf Privatgespräche entfallen.

Vorsteuerabzug?

Lösung

Einfuhr gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG

1. Begriff (Abschn. 15.8 Abs. 2 UStAE)

Der Tatbestand der Einfuhr von Gegenständen im Inland i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG ist erst dann erfüllt, wenn

→ die Nichtgemeinschaftsware vom Drittlandsgebiet ins Inland verbracht (d. h. transportiert) wurde

und

→ die Ware im Inland in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt wird!

Erst beim kumulativen Vorliegen beider Voraussetzungen liegt eine „Einfuhr“ vor. Das reine Überschreiten der Drittlandsgrenze ist nach ausdrücklicher Auffassung der FinVerw nicht ausreichend. Ferner ist unmaßgeblich, ob das Verbringen (d.h. der Transport) des Gegenstands im Rahmen einer Lieferung erfolgt oder im Rahmen eines (für sich genommen) nicht steuerbaren Innenumsatzes innerhalb des Unternehmens.

2. Relevanz

→ Prüfung des Umsatzes selbst

Neben der Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG gelten die Vorschriften §§ 5, 11, 12, § 13 Abs. 2 und § 13a Abs. 2 i.V.m. § 21 Abs. 2 UStG. Die ggf. vorliegende Einfuhr wird in der Praxis regelmäßig vom Zoll geprüft.

→ Mittelbare Bedeutung für die Steuerbefreiungsvorschrift § 4 Nr. 4b UStG

Nach § 4 Nr. 4b Satz 1 UStG ist eine (im Inland steuerbare) Lieferung steuerfrei, sofern sie zeitlich der Einfuhr i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG vorangeht und die Einfuhr durch den Abnehmer der Lieferung erfolgt.

→ Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG

Die EUSt ist als Vorsteuer abziehbar, wenn der Unternehmer den Gegenstand für sein Unternehmen eingeführt hat. Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer zu, der im Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt, vgl. Abschn. 15.8 Abs. 4 UStAE.

Bitte trennen Sie in Ihrer Beurteilung stets die Behandlung der Einfuhr von der Behandlung einer ggf. zusätzlich vorliegenden (für die Einfuhr aber dem Grunde nach nicht erforderlichen) Lieferung i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG. Es handelt sich umsatzsteuerrechtlich um separate Vorgänge, die jeweils für sich gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG einerseits (Lieferung) und § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG andererseits (Einfuhr) zu beurteilen sind.

Fall 63

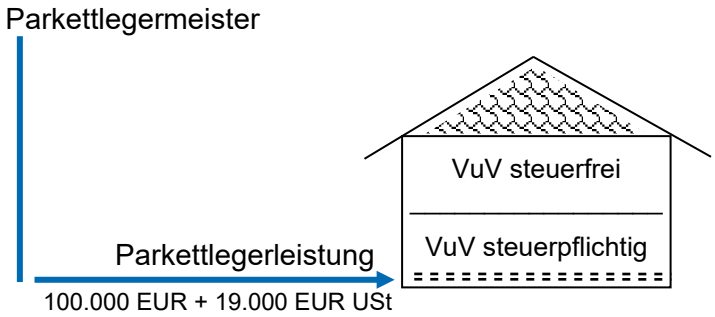
Der argentinische Südfruchthändler Paolo Peng (P) versendet eine Ladung Weintrauben von Argentinien zum Obstgroßmarkt in München. Den im Inland ansässigen Abnehmer Süß (S) findet er erst, als die Ware in Deutschland angekommen ist. Nach Eintreffen der Ware in München nimmt sie der von S beauftragte Spediteur in Empfang, überführt die Weintrauben für S in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr und entrichtet für S die EUSt. P war sich der steuerlichen Behandlung nicht sicher und hat in seiner Rechnung deshalb keine USt ausgewiesen.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Aufteilung der Vorsteuer bei Gebäuden, die sowohl steuerpflichtig als auch steuerfrei verwendet werden

Fall 64



Der Parkettlegermeister P legt im steuerpflichtigen vermieteten Teil des Gebäudes einen Parkettfußboden für 100.000 EUR zzgl. 19.000 EUR Umsatzsteuer. Die Etagen des Gebäudes sind gleich groß.

1. Die Parkettlegearbeiten werden im Rahmen der (Neu-)Herstellung eines Gebäudes erbracht.
2. Es handelt sich um nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (z. B. erstmaliger Ausbau des Dachgeschosses).
3. Es handelt sich um Erhaltungsaufwand.

Wie ist der Vorsteuerabzug beim Vermieter zu beurteilen?

Lösung

Beschränkung des Vorsteuerabzugs gem. § 15 Abs. 1a UStG

Nach § 15 Abs. 1a UStG sind für folgende Aufwendungen eines Unternehmens die Vorsteuerbeträge nicht abziehbar:

- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG = Geschenke über 50 EUR (bis 31.12.2023 35 EUR) an Geschäftsfreunde,
- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 EStG = Aufwendungen für Gästehäuser außerhalb des Betriebes,
- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG = Aufwendungen für Segeljachten etc.,
- § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG = unangemessene Aufwendungen (Betriebsausgaben) der Lebensführung (R 4.10 EStR und H 4.10 Abs. 12 EStH; z.B. Nachtbarbesuch),
- § 12 Nr. 1 EStG = Aufwendungen für die Lebensführung (keine Betriebsausgaben).

Die Abgrenzung der nicht abziehbaren Aufwendungen erfolgt nach einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen, ohne dass eine verfahrensrechtliche Bindung an die ertragsteuerliche Behandlung besteht.

Für Bewirtungsaufwendungen, für die gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs besteht, ergibt sich gem. § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG keine Einschränkung der abziehbaren Vorsteuer.

I. BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS GEM. § 15a UStG

Prüfungsschema § 15a UStG

1. Unterliegt der ursprüngliche Vorsteuerabzug dem Grunde nach der Überwachung gem. § 15a UStG?

2. Dauer der Überwachung, d. h. des Berichtigungszeitraums?

3. Liegt innerhalb des Berichtigungszeitraums eine Änderung der (für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden) Verhältnisse vor?

4. Höhe des (jährlichen) Berichtigungsbetrags gem. § 15a UStG?

5. Wann erfolgt die Berichtigung, oder unterbleibt sie aus Vereinfachungsgründen insgesamt, § 44 UStDV?

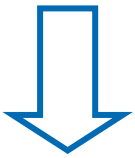
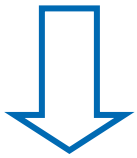
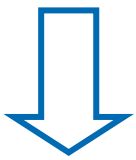
Zeitlicher Ablauf:



Ausführung der Leistung	=	Entstehung des Rechts auf Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG
Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung	=	Zeitpunkt der Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 UStG
erstmalige Verwendung	=	maßgeblich für Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs (ggf. Verwendungsabsicht); **Beginn** des Berichtigungszeitraums
Ende des Berichtigungszeitraums	=	Beendigung der Überwachung des § 15a UStG

Die Zeitpunkte „Ausführung der Leistung", „Besitz der Rechnung" und „erstmalige Verwendung" können auch in anderer Reihenfolge stehen oder ganz oder teilweise zusammenfallen, sind jedoch aus systematischen Gründen stets zu unterscheiden!

Schema („Formel“) zur Berechnung des Berichtigungsbetrags gem. § 15a UStG

Änderung der (für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden) **Verhältnisse**	✖	**1/Dauer des Berichtigungszeitraums**	✖	**ursprünglich abziehbare Vorsteuer**
				
Während des gesamten Berichtigungszeitraums ist ein Vergleich vorzunehmen: *Wie wäre der ursprüngliche Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung der geänderten Verhältnisse vorzunehmen?* → Eine Änderung ergibt sich immer dann, wenn der **Anteil der abzusetzenden Vorsteuer** sich verändert. → Die Änderung der Verhältnisse ist **in Prozentpunkten** anzugeben.		Zeitanteilige Berichtigung, bei Grundstück 1/10 Jahre, im Übrigen grundsätzlich 1/5 Jahre (ggf. Berücksichtigung kürzerer Verwendungsdauer, § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).		Nicht nur die ursprünglich abzusetzende Vorsteuer.

Fall 65

Bela (B) hat in 2023 ein dreigeschossiges Büro- und Verwaltungsgebäude in Hannover errichten lassen. Alle Geschosse sind gleich groß. Die in den HK enthaltene Vorsteuer i. H. v. 150.000 EUR wurde von B zutreffend insgesamt als abziehbar und abzusetzen behandelt, da B von Beginn der Baumaßnahmen an nachweislich beabsichtigte, das Gebäude unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 UStG steuerpflichtig an eine Steuerberatungsgesellschaft (S) zu vermieten.

Entsprechend erfolgte ab 01.01.2024 die steuerpflichtige Vermietung.

Der Mietvertrag mit S wurde allerdings zum 31.03.2026 aufgelöst.

Es gelang B jedoch, das 1. und 2. Geschoss bereits ab dem 01.04.2026 an eine Arztpraxis (A) zu vermieten. A nutzt das Gebäude ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen, die gem. § 4 Nr. 14 Buchstabe a UStG steuerfrei sind.

Das 3. Geschoss versuchte B nachweislich erneut steuerpflichtig an einen Steuerberater zu vermieten.

Zufällig ergab sich jedoch kurzfristig ein Kontakt mit dem Versicherungsvertreter (V), der (entgegen der bisherigen Planung des B) die Räume ab dem 01.11.2026 für seine Versicherungsagentur anmietete. Die Umsätze des V sind steuerfrei gem. § 4 Nr. 11 UStG.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für § 15a UStG

Lösung

Fall 66

Helmut Mecker (M) aus Düsseldorf plant als Existenzgründer das Betreiben eines Autohauses in Düsseldorf. Gegenstand des Unternehmens wird der Verkauf von exklusiven Automobilen der Marke Ferrari an solvente Kunden im gesamten Bundesgebiet sein. Zu diesem Zweck lässt er von dem ortsansässigen Bauunternehmer Bau (B) eine Ausstellungshalle für 2.000.000 EUR zzgl. in der Rechnung ausgewiesener USt i. H. v. 380.000 EUR errichten. Die Errichtung der Ausstellungshalle war (schriftliche) Bedingung für den Abschluss des Händlervertrages mit Ferrari Deutschland GmbH (SF).

Entgegen den Planungen zu Beginn des Jahres 2025 kann der Händlervertrag jedoch erst zum 01.01.2026 wirksam werden, weil ein anderer Händler Gebietsschutz geltend gemacht hat. Die Ausstellungshalle steht nach der Fertigstellung und Abnahme am 01.01.2026 zunächst leer. Ab 01.04.2026 bis 30.09.2026 wird sie für 6 Monate an die Stadt Düsseldorf vermietet, die dort Akten des Einwohnermeldeamtes sowie des Ordnungsamtes zwischenarchiviert. Ab 01.10.2026 soll sie für Zwecke des Händlervertrages hergerichtet und das Autohaus am 01.01.2027 offiziell eröffnet werden.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für § 15a UStG!

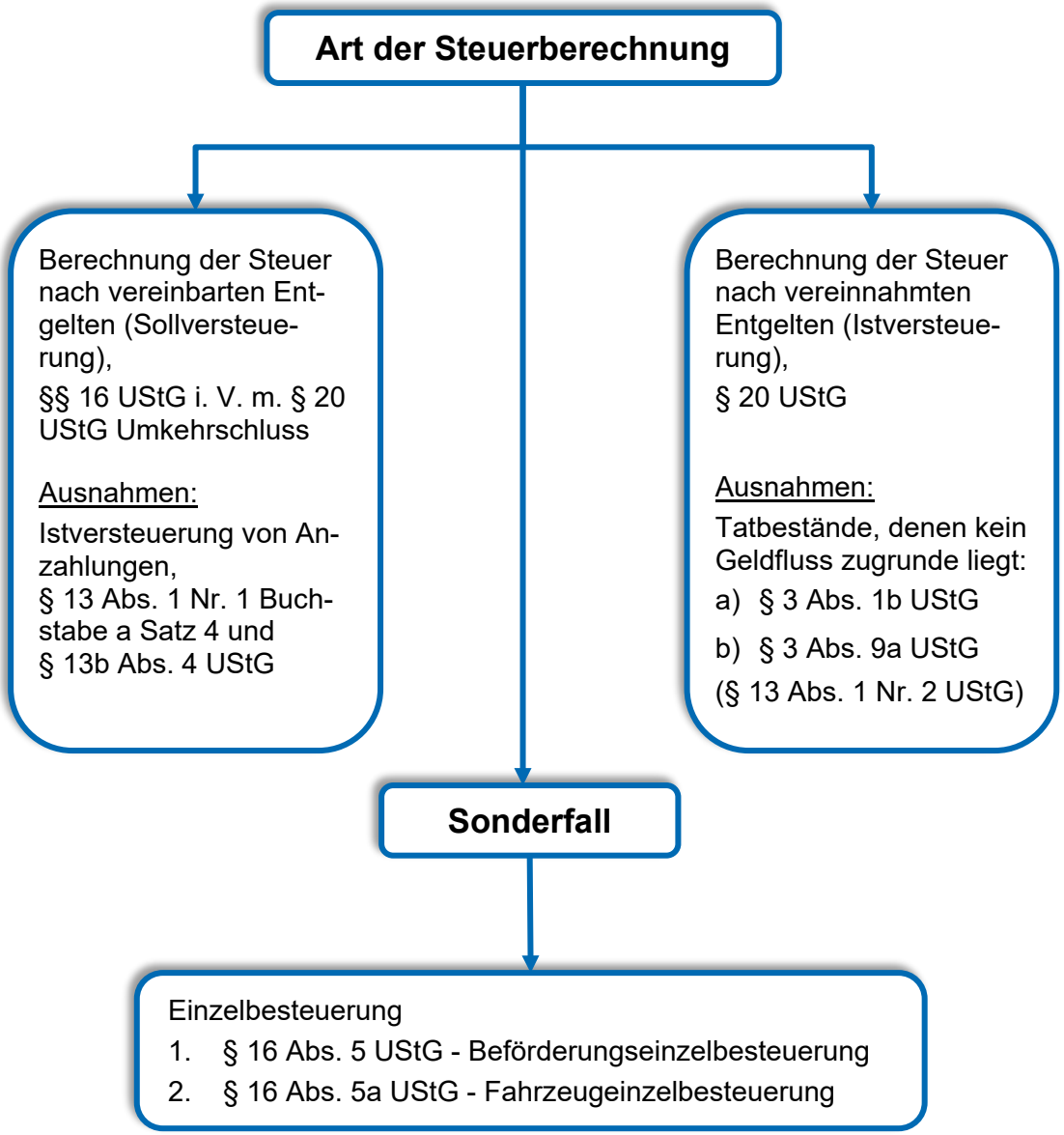


Lösung

§ 15a UStG

§ 15a Abs. 1 UStG	... „Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird ..." = Anlagevermögen
§ 15a Abs. 2 UStG	... „Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird ..." = Umlaufvermögen
§ 15a Abs. 3 UStG	Berichtigung auch bzgl. werterhöhender Leistungen (Eingang Wirtschaftsgut oder sonstige Leistung). Beispiel: Erhaltungsaufwand
§ 15a Abs. 4 UStG	In die Berichtigung einbezogen werden sonstige Leistungen, die nicht an einem anderen Wirtschaftsgut ausgeführt werden. Beispiel: Anzahlung für Mietleasing
§ 15a Abs. 5 UStG	Pro Kalenderjahr ist von 1/5 bzw. 1/10 auszugehen (ggfs. kürzer, vgl. § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).
§ 15a Abs. 6 UStG	Vorschriften gelten für nachträgliche Anschaffungs-/Herstellungskosten sinngemäß.
§ 15a Abs. 6a und Abs. 8 Satz 2 UStG	Die Nutzungsänderung von „privater" zu steuerpflichtiger Verwendung und umgekehrt stellt ein Fall des § 15a UStG dar.
§ 15a Abs. 7 UStG	Der Übergang von der allgemeinen Besteuerung zu § 19 UStG bzw. § 23a oder § 24 UStG und umgekehrt stellt eine Änderung der Verhältnisse dar.
§ 15a Abs. 8, 9 UStG	Auch Veräußerung und Entnahme können eine Änderung der Verhältnisse sein.
§ 15a Abs. 10 UStG	Durch Geschäftsveräußerung wird der Berichtigungszeitraum nicht unterbrochen.
§ 15a Abs. 11 UStG	Ermächtigung an das Bundesministerium der Finanzen.

J. STEUERBERECHNUNG, § 16 UStG



Wenn kein Antrag gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 UStG gestellt wird, erfolgt die Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten.

K. ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE, § 17 UStG

Fall 67

Unternehmer Fuhrmann (F) liefert am 10.05.2026 Waren an den Kunden Windig (W) für 10.000 EUR zzgl. 1.900 EUR USt.

Wegen einer Mängelrüge wird am 10.06.2026 einvernehmlich der Preis um 10 % gemindert.

Am 10.07.2026 zahlt der W 2.380 EUR. Über das Vermögen des W wird am 10.08.2026 das Insolvenzverfahren eröffnet.

Lt. Mitteilung vom 10.09.2026 des Insolvenzverwalters beträgt die Insolvenzquote 5 %, der entsprechende Betrag liegt per Scheck dieser Mitteilung bei.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für § 17 UStG?

Lösung

Fall 68

A bestellt im Januar 2026 bei Händler B eine Spezialbohrmaschine zum Preis von 119.000 EUR. A holt diese im Februar bei B ab, den fälligen Betrag überweist er sofort.

Nach den ersten Einsätzen stellt A fest, dass die Maschine nicht so leistungsfähig ist, wie von B vorab zugesichert.

Im April 2026 einigen sich A und B darauf, dass A die Maschine behält, allerdings eine Erstattung von 11.900 EUR erhalten soll.

Der Betrag soll vereinbarungsgemäß zum 10.06.2026 zurückgezahlt werden.

Tatsächlich erfolgt eine Rückzahlung von B an den A allerdings nicht, da B zahlungsunfähig wird und die Eröffnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse nicht erfolgt.

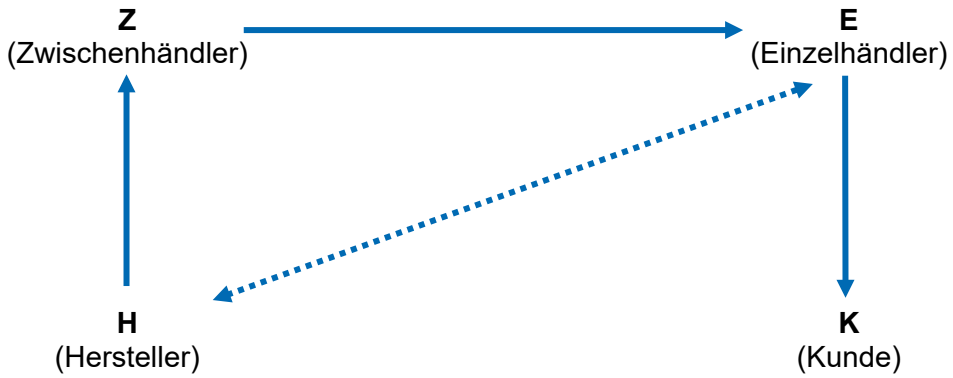
Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 69

Um den Absatz seiner hochwertigen Plasmafernseher zu fördern, verschickt der Hersteller H an ausgesuchte Kunden Gutscheine im Wert von 119 EUR. Die Fernseher verkauft H an den Zwischenhändler Z im Juli 2026 für 1.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer pro Gerät. Z wiederum verkauft die Geräte an den Einzelhändler E für je 1.500 EUR zzgl. USt. Der Ladenverkaufspreis der Geräte bei E beträgt 2.000 EUR zzgl. USt. Der Kunde K, der ebenfalls einen Gutschein erhalten hat und sich dieses Angebot nicht entgehen lassen will, erwirbt bei E einen Fernseher und zahlt nach Vorlage des Gutscheines noch einen Restbetrag i. H. v. 2.261 EUR. E wiederum legt den Gutschein dem Hersteller H vor und erhält von diesem 119 EUR vergütet.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?



Lösung

L. VERLAGERUNG DER STEUERSCHULD AUF DEN LEISTUNGSEMPFÄNGER

Folgen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger:



1. § 14a Abs. 5 UStG:

Der leistende Unternehmer ist zur Ausstellung einer Rechnung verpflichtet, darin ist auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers mit dem Worten „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ hinzuweisen und es darf keine Umsatzsteuer in der Rechnung offen ausgewiesen werden.

2. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG:

Beim Leistungsempfänger ist die geschuldete Umsatzsteuer gleichzeitig als Vorsteuer abziehbar, soweit die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde. Dies gilt jedoch nur, wenn § 15 UStG überhaupt anwendbar ist (nicht der Fall bei § 19 oder § 24 UStG).

3. Vorsteuerabzug auch ohne Rechnung

Für den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG ist nicht Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG ist, vgl. EuGH-Urteil vom 01.04.2004, Rs. C 90/02, Bockemöhl und Abschn. 15.10 Abs. 1 UStAE.

Fall 70

Der in Brüssel ansässige Bauunternehmer B errichtete für den inländischen Fabrikanten F 3 Garagen. Die Aufträge wurden jeweils getrennt erteilt und abgerechnet:

- eine Garage (1) für das Betriebsgelände der Fabrik des F in Konstanz,
- eine Garage (2) für das private Einfamilienhaus des F in München,
- eine Garage (3) für das Vermietungsobjekt des F in Nürnberg (ausschließlich steuerfrei vermietet).

Festpreis jeweils 20.000 EUR. Fertigstellung und Abnahme der drei Garagen war am 01.04.2026. Dem F stellte B am 12.04.2026 jeweils eine Rechnung über 20.000 EUR ohne gesonderten Steuerausweis aus, die F am 03.05.2026 (i. H. v. 60.000 EUR) beglich.

1. Wie hoch ist die Umsatzsteuer für den Bau der 3 Garagen?
2. Wann entsteht die Umsatzsteuer und wer ist Steuerschuldner?
3. Wie hoch ist der Vorsteueranspruch des F?

Lösung

Fall 71

Der Bauunternehmer Helmut Fix aus Hamburg errichtet für den angestellten Versicherungskaufmann Günter Grob aus Bremen auf dessen Grundstück auftragsgemäß „schlüsselfertig“ ein Gebäude für dessen private Wohnzwecke für 500.000 EUR zzgl. 95.000 EUR USt. Die Fertigstellung, Übergabe, Abnahme und Rechnungsstellung erfolgt am 29.08.2026.

Helmut Fix bedient sich dabei u. a. der Mithilfe des Fensterbauers Helmut Blick, ebenfalls aus Hamburg, der die Fenster als Subunternehmer gemäß Aufmaß produziert und in das Gebäude einbaut. Der Einbau erfolgte im Juli 2026. Für seine Leistung stellt Blick dem Fix am 15.07.2026 wie vereinbart 30.000 EUR zzgl. evtl. USt in Rechnung.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für beide beteiligten Unternehmer!

Lösung



Fall 72

Der Schrotthändler A verkauft im Inland Eisenschrott (Gegenstand i. S. d. Anlage 3 zum UStG) an einen Schrotthändler B.

Lösung

Fall 73

Der Steuerberater D aus Dresden lässt im Dezember 2026 an seiner gemieteten Büroetage Gebäudereinigungsarbeiten erbringen. Die Leistungen werden erbracht

a) durch den Unternehmer P aus Polen,

b) durch den Unternehmer C aus Chemnitz.

Lösung

Fall 74

Der Gebäudereiniger H aus Hamburg lässt sich im Dezember 2026 von dem sonst auch für ihn als Subunternehmer arbeitenden Gebäudereiniger B aus Bremen die Fenster im Wintergarten seines privaten Einfamilienhauses reinigen.

Lösung

M. KLEINUNTERNEHMER, § 19 UStG

Durch das JStG 2024 vom 05.12.2024 wurde § 19 UStG in Umsetzung der sog. Kleinunternehmer-Richtlinie (RL EU 2020/285) grundlegend reformiert.

Die FinVerw hat sich mit BMF-Schreiben vom 18.03.2025, III C 3 – S 7360/00027/044/105 dazu positioniert.

Bisher wurde die USt vom Kleinunternehmer nicht erhoben, ab **01.01.2025** führt der Kleinunternehmer **echte steuerfreie Leistungen** aus, die den VorSt-Abzug ausschließen. Entsprechend wurde z. B. § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b, § 15a Abs. 7 bzw. § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG angepasst.

Die für die Anwendung maßgeblichen Umsatzgrenzen wurden verändert:

Die **Umsatzgrenze des Vorjahres von 22.000 EUR wurde (moderat) auf 25.000 EUR** geändert und **die des laufenden Jahres wurde von 50.000 EUR auf 100.000 EUR verdoppelt**.

Bisher galt für das laufende Jahr der **voraussichtliche Umsatz**. Diese Prognose entfällt ab 2025. Es kommt auf **das tatsächliche Überschreiten der Grenze von 100.000 EUR** an. Bereits für den Umsatz, der zum Überschreiten der Grenze führt, findet § 19 UStG keine Anwendung mehr. Dieser und die folgenden Umsätze des Jahres sind daher grundsätzlich steuerpflichtig (vorbehaltlich anderer Steuerbefreiungen).

Die Definition des **Gesamtumsatzes** (maßgebend, z. B. auch für § 20 Satz 1 Nr. 1, § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG) **bleibt inhaltlich unverändert**, wird jedoch von § 19 Abs. 3 UStG in § 19 Abs. 2 UStG verschoben. Wie bisher sind die Umsätze, die nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b, Nr. 11 - 29 UStG steuerfrei sind, nicht in den Gesamtumsatz einzubeziehen. Gleiches gilt für Umsätze, die gem. § 4 Nr. 8 Buchstabe a - h, Nr. 9 Buchstabe b und Nr. 10 UStG steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze sind.

Ebenso bleiben gem. § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG Umsätze von **Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens** wie bisher bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes **außer Ansatz**.

Unternehmer können (wie bisher auch) auf die Anwendung des § 19 UStG verzichten. Der Verzicht bindet den Unternehmer wie bisher für mindestens 5 Kalenderjahre. Der Verzicht ist jedoch in § 19 Abs. 3 UStG (statt bisher in § 19 Abs. 2 UStG) geregelt. Der Verzicht auf die Anwendung des § 19 UStG kann aber nur noch bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs ausgeübt werden (z. B. für 2025, somit spätestens bis zum 28.02.2027). **Der einmal erklärte Verzicht ist (anders als bisher) jedoch unwiderruflich.**

Weist der Kleinunternehmer die **USt in der Rechnung (fehlerhaft) gesondert aus, schuldet er die USt nicht mehr nach § 14c Abs. 2 UStG, sondern nach § 14c Abs. 1 UStG.**

Fall 75

UD hatte in 2024 einen gem. § 19 Abs. 1 UStG maßgeblichen Gesamtumsatz von 24.000 EUR erzielt. Ein Verzicht gem. § 19 Abs. 3 UStG wurde bzw. wird nicht erklärt

Ist UD in 2025 Kleinunternehmer?

Lösung

Fall 76

Fortsetzung von Fall zuvor. Im Zeitraum Januar bis Oktober 2025 erzielt UD einen Gesamtumsatz von 99.000 EUR. Anfang November 2025 erbringt UD eine Lieferung für ein Entgelt von 2.000 EUR. Diesen Betrag vereinnahmt UD ebenfalls im November 2025.

Lösung

Der Mandant, der zunächst Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG ist, ist zwingend darauf hinzuweisen, dass er seine Umsätze im laufenden Jahr überwachen muss. Bereits der erste Umsatz, der zum Überschreiten der Grenze von 100.000 EUR führt, ist steuerpflichtig. Maßgebend für die Prüfung, ob die Grenze von 25.000 EUR bzw. 100.000 EUR überschritten ist, sind die vereinnahmten Entgelte.

Fall 77

UD hat im Vorjahr 2024 einen Gesamtumsatz i. H. v. 20.000 EUR erzielt. Im laufenden Kalenderjahr 2025 hat er bislang einen Gesamtumsatz i. H. v. 80.000 EUR erzielt. Er führt die folgenden weiteren Umsätze in diesem Kalenderjahr aus:

Umsatz 1: Entgelt: 5.000 EUR Ausführung: 01.06.2025 Vereinnahmung: 01.09.2025

Umsatz 2: Entgelt: 25.000 EUR Ausführung: 30.06.2025 Vereinnahmung: 15.07.2025

Lösung

§ 19 UStG im Gründungsjahr

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu auf, ist § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG mit der Maßgabe anzuwenden, dass der nach vereinnahmten Entgelten berechnete Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25.000 EUR nicht überschreitet. Bereits der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, unterliegt der Regelbesteuerung.

Fall 78

UD gründet am 01.04.2025 ein Unternehmen. Der voraussichtliche Umsatz im Erstjahr 2025 beträgt 1.000.000 EUR.

Kann UD § 19 UStG in 2025 beanspruchen?

Lösung

Die Lösung zu diesem Fall erscheint absurd, ist aber nach dem Wortlaut des UStG jedenfalls möglich. Sie ist für die Praxis aber auch mit dem Nachteil verbunden, dass die VorSt aus Gründungskosten, Investitionen in Maschinen, Wareneinkauf etc. gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG vom Abzug ausgeschlossen ist. Bei Überschreiten des Betrags von 25.000 EUR kommt § 15a Abs. 1 UStG (für Anlagevermögen), § 15a Abs. 2 UStG (für Umlaufvermögen) sowie § 15a Abs. 3 UStG etc. zur Anwendung. Dabei ist insbesondere die (VorSt-)Mindestgrenze des § 44 Abs. 1 UStDV von 1.000 EUR zu beachten.

Fall 79

Sachverhalt wie im Fall zuvor. UD gründet sein Unternehmen, jedoch erst am 15.12.2025. In der Zeit vom 15.12.2025 - 31.12.2025 vereinnahmt er 20.000 EUR. Vom 01.01.2026 - 28.02.2026 erzielt er einen maßgeblichen Umsatz von 100.000 EUR. Ab 01.03.2026 bis 31.12.2026 erzielt er einen Umsatz von 1.000.000 EUR.

Lösung

Fall 80

UD ist im Jahr 2025 unstreitig Kleinunternehmer i. S. d. § 19 UStG, da er die Vorjahresgrenze von 25.000 EUR nicht überschritten hat. Im laufenden Jahr 2025 wird er einen maßgeblichen Umsatz von 80.000 EUR erzielen, der mangels Überscheiten der Grenze von 100.000 EUR (noch) steuerfrei ist. Aufgrund des Überschreitens der Grenze von 25.000 EUR kommt § 19 UStG in 2026 nicht mehr zur Anwendung. Ende Dezember 2025 erwirbt er eine Ware für 5.000 EUR zzgl. 950 EUR USt, die er unstreitig erst in 2026 veräußern kann.

Ist die VorSt für den VAZ 12/2025 abziehbar?

Lösung

Der EU-Kleinunternehmer!

Gem. § 19 Abs. 4 UStG gilt die Kleinunternehmerregelung nicht mehr nur für im Inland ansässige Unternehmer, sondern auch für solche Unternehmer, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, wenn der Gesamtumsatz im (gesamten) Gemeinschaftsgebiet im Vorjahr und im laufenden Jahr den Betrag von 100.000 EUR (nicht 25.000 EUR!) nicht überschritten hat und der Kleinunternehmer (auf Antrag) eine neu eingeführte "Kleinunternehmer-Identifikationsnummer" vom Ansässigkeitsstaat erteilt bekommen hat. Auf diese Regelung kann der im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer gem. § 19 Abs. 5 UStG verzichten und damit im Inland zur Regelbesteuerung optieren.

Der im Inland ansässige Kleinunternehmer kann für einen Umsatz in einem anderen Mitgliedstaat, z. B. in Dänemark, auch dort die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen.

Dafür sind folgende Umsatzgrenzen einzuhalten:

Die Gesamtumsatzgrenze (Jahresumsatzgrenze) im gesamten Gemeinschaftsgebiet von 100.000 EUR im Vorjahr und 100.000 EUR im laufenden Jahr, die jeweils nationalen Gesamtumsatzgrenzen (Vorjahr 25.000 EUR, laufendes Jahr 100.000 EUR).

Für die Überprüfung der Gesamtumsatzgrenze im Gemeinschaftsgebiet wird gem. § 19a UStG ein besonderes Meldeverfahren eingeführt. Der im Inland ansässige Kleinunternehmer muss in diesem Fall beim BZfSt unter seiner "Kleinunternehmer-Identifikationsnummer" gem. § 19a UStG eine vierteljährliche Umsatzmeldung innerhalb eines Monats nach Ablauf des Kalendervierteljahres abgeben. Überschreitet der Jahresumsatz im Gemeinschaftsgebiet die Grenze von 100.000 EUR, muss der Unternehmer dies innerhalb von 15 Tagen anzeigen!

Fall 81
UD erzielt als Schreinermeister seit mehreren Jahren in Deutschland einen Gesamtumsatz von durchschnittlich rd. 50.000 EUR p.a., so auch in 2025. Erstmals in 2025 erzielt er in Belgien einen Gesamtumsatz von 20.000 EUR für die Errichtung eines (fest in das Gebäude eingebauten) Einbauschrankes an eine Privatperson. In weiteren Mitgliedstaaten hat UD keine Umsätze ausgeführt. Eventuelle Verzichtsmöglichkeiten hat er nicht in Anspruch genommen. Er beantragt eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer und nimmt am besonderen Meldeverfahren gem. § 19a UStG teil.

Wie erfolgt die Besteuerung in 2025 sowohl in Deutschland als auch in Belgien?

Lösung

Fall 82

Fortsetzung vom vorigen Fall. UD erwirbt in Deutschland für diesen in Belgien ausgeführten Umsatz das verwendete Material (Regalbretter etc.) für 5.000 EUR zzgl. 950 EUR USt.

Ist UD in Deutschland für diese 950 EUR vorsteuerabzugsberechtigt?

Lösung

Kleinunternehmer sind grundsätzlich nicht mehr verpflichtet, USt-Voranmeldungen bzw. USt-Jahreserklärungen abzugeben, können aber individuell von der FinVerw dazu aufgefordert werden.

Schulden Kleinunternehmer aufgrund in Anspruch genommener Leistungen USt nach § 13b UStG oder bei Überschreiten oder Verzicht auf die Erwerbsschwelle die USt für ig. Erwerbe, müssen auch Kleinunternehmer für den betreffenden Meldezeitraum USt-Voranmeldungen und eine USt-Jahreserklärung abgeben (§ 18 Abs. 4a UStG). Die VorSt ist aber jedenfalls gem. § 15 Abs. 2 UStG für den Kleinunternehmer vom Abzug ausgeschlossen.

Neue Rechnungsformalien für Kleinunternehmer ab 2025

Der ab 01.01.2025 neu eigeführte § 34a UStDV regelt die Rechnungspflichtangaben für Kleinunternehmer. Neben anderen Angaben kann der Kleinunternehmer statt der St.-Nr. oder USt-IdNr. auch die neu eingeführte Kleinunternehmer-Identifikationsnummer angeben. Außerdem muss die Rechnung einen Hinweis darauf enthalten, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer gilt (§ 19 UStG).

Schlussendlich regelt § 34a UStDV, dass der Kleinunternehmer statt einer E-Rechnung immer im Rahmen einer sonstigen Rechnung abrechnen kann. Gleichwohl muss er technisch in der Lage sein, eine E-Rechnung (ohne Übergangsregelungen) zu empfangen.

BESTEUERUNG VON REISELEISTUNGEN, § 25 UStG

Tatbestandsmerkmale

1. Reiseleistungen des Unternehmers,
2. im eigenen Namen,
3. Reisevorleistungen gem. § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG in Anspruch genommen.

Rechtsfolgen

- **Einheitliche sonstige Leistung, § 25 Abs. 1 Sätze 2 und 3 UStG,**
- **Ort der Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG, § 25 Abs. 1 Satz 4 UStG,**
- **Steuerbefreiung, soweit Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet bewirkt, § 25 Abs. 2 UStG,**
- **sog. Margenbesteuerung, § 25 Abs. 3 UStG,**
- **kein Vorsteuerabzug für Reisevorleistungen, § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG.**

Fälle zu § 25 UStG

Fall 83

TUI Hannover veranstaltet im September 2026 eine 14-tägige Pauschalreise nach Marokko für 3.000 EUR. Den Flug, die Übernachtung und die Verpflegung hat TUI für 2.000 EUR „eingekauft“. Sonstige Kosten, die mit deutscher Vorsteuer belastet waren (z. B. Bürobedarf, Telefon, Werbung etc.), sind i. H. v. 300 EUR zzgl. 57 EUR Umsatzsteuer entstanden.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 84

TUI veranstaltet die Reise nach Mallorca, ansonsten wie Fall zuvor.

Lösung

O. DIFFERENZBESTEUERUNG, § 25a UStG

Tatbestandsmerkmale

1. Lieferung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
2. bewegliche körperliche Gegenstände

   Ausnahme: (Roh-)Edelsteine und (Roh-)Edelmetalle
3. Leistender ist Wiederverkäufer
4. Erwerb im Gemeinschaftsgebiet für das Unternehmen
5. Erwerb (vgl. Abschn. 25a.1 Abs. 5 Satz 2 UStAE)
   - von Nichtunternehmer,
   - von Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischem Bereich,
   - von Unternehmer, der ausschließlich steuerfreie (Ausschluss-)Umsätze ausführt (und daher mit seiner Lieferung unter § 4 Nr. 28 Halbsatz 2 UStG fällt),
   - von Kleinunternehmer,
   - unter Anwendung des § 25a UStG durch Lieferer.

Rechtsfolgen

- Differenzbesteuerung (Bemessungsgrundlage gem. § 25a Abs. 3 UStG statt § 10 UStG),
- ggf. Pauschalmarge ab 01.01.2014,
- Steuersatz zwingend 19 %,
- kein Steuerausweis zulässig (ansonsten § 14c Abs. 2 UStG),
- besondere Aufzeichnungspflichten,
- § 3c und § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG sind nicht anwendbar,
- Erwerber einer differenzbesteuerten Lieferung verwirklicht keinen ig. Erwerb.

Verzicht auf die Anwendung des § 25a UStG ist möglich, § 25a Abs. 8 UStG!



Die Anwendung der Binnenmarktsregelungen § 1a Abs. 1, § 4 Nr. 1 Buchstabe b und § 6a, § 3c UStG sind bei Anwendungen der Differenzbesteuerung ausgeschlossen, da es in den Fällen des § 25a UStG nach dem Willen des Gesetzgebers bei der Besteuerung nach dem Ursprungslandprinzip bleiben sollte.

Fall 85

Kfz-Händler Klaus (K) nimmt beim Verkauf eines Neuwagens im Dezember 2025 einen Gebrauchtwagen von einer Privatperson Peters (P) im Inland für 20.000 EUR in Zahlung. Diesen Gebrauchtwagen veräußert er nach einer Woche für 25.000 EUR weiter an Nichtunternehmer Nolte (N).

Bemessungsgrundlage für die Lieferung des Gebrauchtwagens?

Lösung

P. VERTIEFUNG EU-BINNENMARKT

Fall 86

Der selbstständige Allgemeinmediziner Dr. Knochen (K) aus Springe mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen gem. § 4 Nr. 14 UStG erwirbt am 01.07.2026 für seine Praxis ein Röntgengerät von dem dänischen Großhändler Medicus (M) für 10.000 EUR zzgl. evtl. entstehender Umsatzsteuer. Er holt das Gerät selbst bei M ab. K hat noch nie bzw. wird voraussichtlich nie mehr im europäischen Ausland Waren für sein Unternehmen erwerben. Wahlrechte werden nicht ausgeübt bzw. Erklärungen nicht abgegeben.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung bei K und M? Unterstellen Sie dabei, dass das dänische UStG dem deutschen UStG mit Ausnahme des Steuersatzes (25 %) entspricht.

Lösung

Fall 87

Wie Fall vorher, jedoch erwirbt K unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Fall 88

Der Elektroeinzelhändler UD_2 aus Marburg bestellt beim Großhändler UB aus Lüttich eine Waschmaschine. Dieser hat die Waschmaschine nicht auf Lager, bestellt diese wiederum beim Hersteller UD_1 in Hannover.

Zur Verkürzung des Frachtweges vereinbaren die Beteiligten, dass die Ware unmittelbar durch UD_1 zu UD_2 befördert wird. Alle Unternehmer treten unter ihrer nationalen USt-IdNr. auf.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für die 3 beteiligten Unternehmer?

Lösung

Fall 89

Der Schreiner UD aus Hannover bestellt beim Händler UI aus Rom eine Fräsmaschine. Dieser hat die Maschine nicht auf Lager, bestellt die Maschine bei UF in Paris.

UF befördert die Maschine unmittelbar zu UD nach Hannover.

Alle Unternehmer treten unter ihrer nationalen USt-IdNr. auf und sind regelbesteuernde Unternehmer. Rechnungen werden korrekt erstellt.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung?

Lösung

Q. BESONDERHEITEN

Geschäftsveräußerung, § 1 Abs. 1a UStG

1. Eine Geschäftsveräußerung ist die „entgeltliche oder unentgeltliche Übereignung“ oder „Einbringung in eine Gesellschaft“

   - eines Unternehmens oder
   - eines in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführten Betriebes

   im Ganzen (vgl. § 1 Abs.1a Satz 2 UStG), d. h. mit allen oder den wesentlichen Grundlagen, s. Abschn. 1.5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i. V. m. Abschn. 1.5 Abs. 3 UStAE.

   Voraussetzungen:

   - Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen
   - an einen Abnehmer

     (es können einzelne wesentliche WG auch nur vermietet oder verpachtet werden, Abschn. 1.5 Abs. 3 Satz 2 UStAE)
   - der Erwerber muss spätestens infolge des Erwerbes Unternehmer werden.



Es ist zwischen dem Begriff der Geschäftsveräußerung, § 1 Abs. 1a **Satz 2** UStG, und der Behandlung der Umsätze (in den meisten Fällen nach § 1 Abs. 1a **Satz 1** UStG nicht steuerbar) zu unterscheiden, auch wenn in der Literatur und Abschn. 1.5 UStAE nicht differenziert wird.

2. Rechtsfolgen

   - Die Umsätze ... sind nicht steuerbar,
   - wird in der Rechnung Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen, liegt ein Fall des § 14c Abs. 1 UStG vor (Abschn. 14c.1 Abs. 1 Satz 5 Nr. 3 UStAE),
   - für den Vorsteuerausschluss nach § 15 Abs. 2 bis 4 UStG beim Veräußerer ist auf die bisherigen „Grundumsätze“ abzustellen (OFD Erfurt, Verfügung vom 25.04.1996),
   - eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG erfolgt beim veräußernden Unternehmer nicht. Vielmehr tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers, § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG, d.h. der Unternehmenserwerber tritt für die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in die Rechtsstellung des Veräußerers, § 15a Abs. 10 Satz 1 UStG,
   - neben der Fortführung des Berichtigungszeitraums ist der Erwerber ggfs. an eine Option gem. § 19 Abs. 3 bzw. § 24 Abs. 4 UStG gebunden.

Fall 90

Adalbert Murks (M) betreibt bis zum 31.12.2025 eine Fleischerei in München. Schlachterei und Verkaufslokal befinden sich auf einem ihm gehörenden Grundstück.

Mit Vertrag von Ende 2025 überträgt M mit Wirkung vom 01.01.2026 sein Einzelunternehmen „inkl. Waren- und Lagerbestand, Maschinen, Geräte, Werkzeuge etc." an eine aus seinem Sohn und seiner Tochter bestehende GbR gegen Zahlung von 50.000 EUR.

Nicht übertragen wurde der zum Betriebsvermögen gehörende und dem Unternehmensvermögen zugeordnete Pkw, den M vor 4 Jahren erworben hatte. Dieser wird in das Privatvermögen überführt. Der Pkw hatte zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Ebenso nicht übertragen wird das Grundstück mit aufstehendem Gebäude.

M schließt jedoch mit der GbR einen langfristigen Mietvertrag über die Nutzung der betrieblichen Produktions- und Verkaufsräume.

M geht von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG aus.

Würdigen Sie die Vorgänge aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht.

Lösung

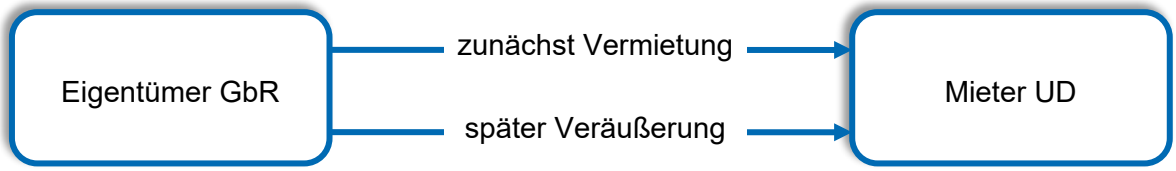
Fall 91

Der Immobilienmakler Axel F aus Hamburg erwirbt mit Insiderkenntnissen ein unbebautes Grundstück zu einem sehr günstigen Preis. Diese einmalige Gelegenheit hat er sich nicht entgehen lassen. Er errichtet darauf ein Gebäude für 2.000.000 EUR zzgl. Umsatzsteuer, beschafft die entsprechenden Mieter, an die teils steuerpflichtig, teils steuerfrei vermietet werden kann und will sodann mit Fertigstellung das Gesamtobjekt (wie geplant) möglichst teuer verkaufen.

Er bittet Sie als seinen Steuerberater um Rat, wie der Verkauf umsatzsteuerrechtlich zu beurteilen ist.

Lösung

Fall 92



Das einzige Gesellschaftsvermögen der GbR besteht aus einem mit einem Büro- und Lagerhaus bebauten Grundstück. Dieses Grundstück wurde unter Verzicht auf die USt-Befreiung vermietet. Mit notariellem Vertrag vom 12.03.2025 veräußerte die GbR das Grundstück an die bisherige Mieterin. Der Vertrag enthält keine Aussagen zu § 9 UStG. Die Übergabe des Grundstücks erfolgte zum 30.04.2025, zu diesem Zeitpunkt endete auch das bisherige Mietverhältnis.

Das Finanzamt nahm für den BZ 2025 eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG vor. Die GbR ist der Auffassung, dass § 15a UStG nicht zur Anwendung komme, weil eine Geschäftsveräußerung im Ganzen i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG vorliege.

Lösung

R. UNTERNEHMER/UNTERNEHMEN

Fall 93

An der Kroko-Dill KG mit Sitz in Hamburg sind die Gesellschafter Ali Gator als Komplementär und Anna Konda als Kommanditist, wohnhaft ebenfalls jeweils in Hamburg, mit je 50 % beteiligt.

Die KG handelt mit Waren aller Art und erzielt damit ausschließlich steuerpflichtige Umsätze.

Die KG erzielt in 2025 einen handelsrechtlichen Gewinn i. H. v. 900.000 EUR p.a., der nach Köpfen, je 450.000 EUR, verteilt wird.

Vorab erhält Ali Gator für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft eine Vergütung i. H. v. 100.000 EUR p.a. zzgl. evtl. entstehender Umsatzsteuer, die monatlich ausgezahlt wird und handelsrechtlich als Aufwand erfasst wird.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für die Kroko-Dill KG, Ali Gator und Anna Konda!

Lösung

Fall 94

Der Kommanditist Kunibert der Kuni & Bert KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG. Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen, der u. a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit führen würde.

Lösung

S. ORGANSCHAFT

1. Ein Organschaftsverhältnis setzt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG voraus:
   - Einen Unternehmer (als Organträger) = jeder Unternehmer,
   - eine juristische Person (als Organgesellschaft) und = (grds.) nur jPdpR,
   - eine sich nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergebende Eingliederung der juristischen Person in das Unternehmen des Organträgers, die
     - finanzieller,
     - wirtschaftlicher und
     - organisatorischer Art sein muss.



Der Abschluss eines Beherrschungsvertrages, eines Ergebnisabführungsvertrages oder bestimmte zeitliche Erfordernisse sind nicht Voraussetzung für das Vorliegen einer Organschaft i. S. d. UStG..

2. Eingliederung
   a) **finanziell** = Mehrheit der Stimmrechtsbeteiligung.
      - nicht bei Schwestergesellschaften
   b) **wirtschaftlich** = nachhaltig Leistungen gegen Entgelt
   c) **organisatorisch** = Machtbefugnisse des Organträgers werden bei der Organgesellschaft auch tatsächlich verwirklicht (i. d. R. Personalunion der Geschäftsführung).



Das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ist entscheidend. Das bedeutet, dass es einer Organschaft nicht entgegensteht, wenn eines der Merkmale weniger stark ausgeprägt ist, sofern in der Zusammenfassung die Unterordnung der juristischen Person unter den Organträger erkennbar ist.

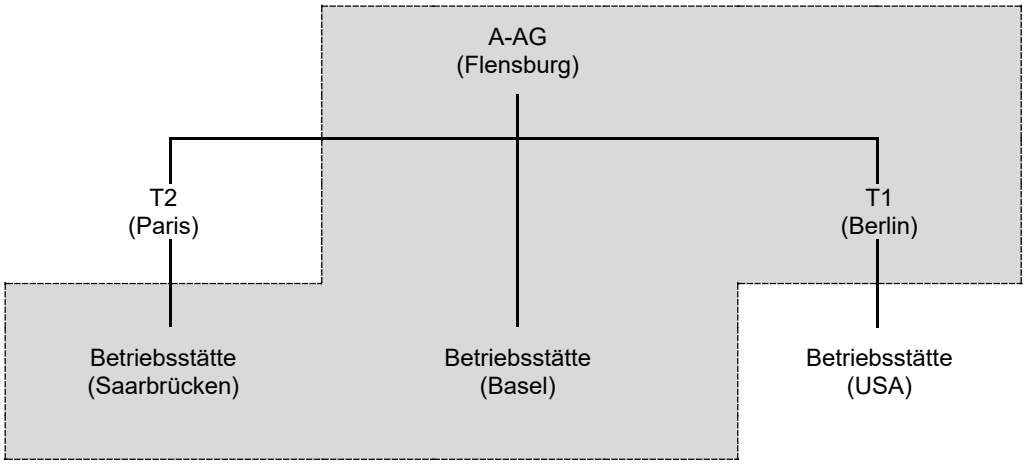
3. Rechtsfolgen

- Organträger ist bei (inländischer) Organschaft der einzige Unternehmer; die Organgesellschaft ist nichtselbstständig und gehört zum Rahmen des Unternehmens des Organträgers.
- Inländische Vorgänge zwischen Organträger und Organgesellschaft sind nicht steuerbare Innenleistungen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG.
- Abrechnungen mit gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer stellen weder einen Fall des § 14c Abs. 1 UStG noch § 14c Abs. 2 UStG dar, vgl. Abschn. 14.1 Abs. 1 Sätze 6 bis 8 UStAE.
- Bei der grenzüberschreitenden Organschaft endet die Organschaft an der Grenze, d. h. es liegt eine Organschaft vor, aber die Wirkung ist begrenzt, § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG.
- Die Organgesellschaft hat in den Rechnungen die Steuernummer des Organträgers oder die USt-IdNr. des Organträgers oder der Organgesellschaft anzugeben, Abschn. 14.5 Abs. 7 UStAE.
- Als Leistungsempfänger bzw. Leistenden kann der Name der Organgesellschaft in den Rechnungen angegeben werden, wenn der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Organgesellschaft die Leistung erbracht hat bzw. bezogen hat, Abschn. 14.5 Abs. 4 UStAE.

Beispiel: Die juristischen Personen T1 (Berlin) und T2 (Paris) sind Organgesellschaften der A-AG (Flensburg). Diese hat eine Betriebsstätte in Basel (Schweiz). T1 hat eine Betriebsstätte in den USA, T2 eine in Saarbrücken. Welche Organgesellschaften und/oder Betriebsstätten gehören zum Unternehmen der A-AG?

Lösung:

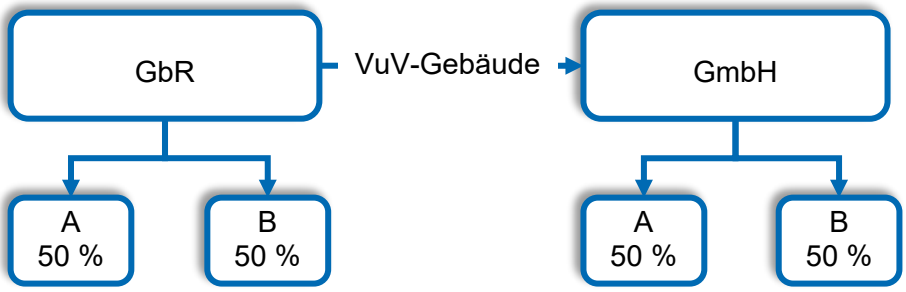
Rahmen des Unternehmens des Organträgers (= ----)



Die Betriebsstätte in Basel bildet mit der A-AG keine Organschaft, gehört aber zum Unternehmen, Abschn. 2.9 Abs. 6 Satz 2 UStAE; inländische Organgesellschaft T1 und die inländische Betriebsstätte von T2 gehören zum Organkreis und damit zum Unternehmen des Organträgers, Abschn. 2.9 Abs. 3 Nr. 2 und 3 UStAE.

4. Wegfall der Organschaft
   - Änderung der Stimmrechtsverhältnisse,
   - Ende der unternehmerischen Tätigkeit des Organträgers,
   - Bestellung eines Insolvenzverwalters für die Organgesellschaft, da damit Verfügungsmacht des Organträgers endet.

Fall 95



Eine GbR vermietet ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude an eine GmbH. Gesellschafter der GbR als auch der GmbH sind die natürlichen Personen A und B zu je 50 %.

Liegt eine finanzielle Eingliederung der GmbH in das Unternehmen der GbR vor?

Lösung

Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2c UStG) i. d. F. des Entwurfs zum JStG 2026

Bislang liegt eine Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Ein Wahlrecht hinsichtlich des Eintretens der Rechtsfolgen der Organschaft sieht das UStG derzeit nicht vor.

Die Neuregelung der Organschaft in § 2c UStG enthält im Wesentlichen die bereits bisher für umsatzsteuerrechtliche Organschaften geltenden Regelungen. Im Gegensatz zum bisherigen Recht treten die Rechtsfolgen der Organschaft jedoch zukünftig nur auf ausdrückliche Erklärung ein. Darüber hinaus stellt die Neuregelung klar, dass entsprechend der Rechtsprechung von EuGH und BFH auch Personengesellschaften Organgesellschaften sein können. Zudem enthält der Entwurf besondere Korrektur-, Rückabwicklungs-, Zins- und Haftungsregelungen für fehlerhaft angenommene Organschaften.

„§ 2c UStG Organschaft

(1) Eine juristische Person oder Personengesellschaft gilt nicht als Unternehmer i.S.d. § 2, wenn sie nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer. Die Rechtsfolgen der Sätze 1 bis 4 treten nur durch Erklärung des Organträgers gegenüber der zuständigen Finanzbehörde für diesen und in der Erklärung genannten Organgesellschaften mit Wirkung für die Zukunft ein. Soweit die Voraussetzungen nach Satz 1 nicht mehr vorliegen, ist dies durch den in der Erklärung nach Satz 5 benannten Organträger unverzüglich zu erklären. Die Einzelheiten des Verfahrens bestimmt das BMF mit Zustimmung des Bundesrates durch Rechtsverordnung.

(2) Wurde eine Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 abgegeben, obwohl die Voraussetzungen des Absatzes 1 Satz 1 nicht vorgelegen haben oder nicht mehr vorliegen und wird deshalb die Steuerfestsetzung durch die Finanzbehörde aufgehoben, geändert oder erstmalig eine Steuer festgesetzt, so sind aus diesem Sachverhalt gegenüber den in dieser Erklärung als Organträger und Organgesellschaften benannten Personen durch Erlass eines Steuerbescheids oder Aufhebung oder Änderung eines rechtswidrigen Steuerbescheids die richtigen steuerrechtlichen Folgerungen zu ziehen (Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft). § 176 AO steht dem nicht entgegen. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist insoweit unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres gezogen werden, nachdem der Steuerbescheid nach Satz 1 erster Halbsatz erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist.

(3) Auf gemeinsamen und unwiderruflichen Antrag aller in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 als Organträger und Organgesellschaften benannten Personen kann auf die Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft verzichtet werden, wenn dadurch keine Steuerausfälle drohen. Der Antrag ist zur Entscheidung an die für den in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 benannten Organträger zuständige Finanzbehörde zu richten.
(4) Soweit eine Steuerfestsetzung nach Absatz 2 Satz 1 erlassen, aufgehoben oder geändert wird, ist § 233a Absatz 2a AO entsprechend anzuwenden. Der Zinslauf beginnt 15 Monate

nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem der jeweilige Bescheid nach Absatz 2 Satz 1 erlassen, aufgehoben oder geändert worden ist.

(5) Im Falle der Rückabwicklung einer fehlerhaft angenommenen Organschaft haftet

1. der in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 benannte Organträger für die Steuern, die sich dadurch gegenüber allen in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 benannten Organgesellschaften ergeben;

2. eine in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 benannte Organgesellschaft infolge der vorsätzlichen oder fahrlässigen Verletzung der ihr auferlegten Pflichten für die Steuern, die sich dadurch gegenüber dem in der Erklärung nach Absatz 1 Satz 5 benannten Organträger ergeben, soweit die fehlerhaft angenommene Organschaft zwischen ihnen steuerlich von Bedeutung gewesen ist.“

§ 27 Abs. 42 UStG Übergangsregelungen

„(42) § 2 Abs. 2 Nr. 2 in der am 30.06.2029 geltenden Fassung ist bis zum 31.12.2029 weiterhin anzuwenden. § 2c in der am 01.07.2029 geltenden Fassung ist erstmals ab dem 01.01.2030 anzuwenden. Die Erklärung nach § 2c Abs. 1 Satz 5 kann bereits ab dem 01.07.2029 bei der zuständigen Finanzbehörde mit Wirkung ab dem 01.01.2030 abgegeben werden.“

Die Änderungen gelten erstmals ab dem 01.01.2030. Die bisherige Rechtslage ist bis zum Ablauf des 31.12.2029 weiterhin anzuwenden. Eine (erstmalige) Erklärung soll ab dem 01.07.2029 mit Wirkung ab dem 01.01.2030 möglich sein (§ 27 Abs. 42 UStG). Im Referentenentwurf war die Änderung noch zum 01.01.2029 geplant.

Erklärung für die Bildung einer Organschaft (§ 1 UStDV)

In § 1 UStDV werden die Voraussetzungen der Erklärung sowie den Inhalt der Erklärung für die Bildung einer Organschaft geregelt. Die Erklärung hat sämtliche Angaben zu enthalten, die eine eindeutige Identifizierung aller zukünftigen Mitglieder der Organschaft ermöglichen und ist ausschließlich auf elektronischem Wege über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Die Erklärungsdaten werden an die für den Organträger zuständige Finanzbehörde übermittelt, die dem BZSt die für die Darstellung der Zusammensetzung des Organ-kreises erforderlichen Daten meldet. Dort werden die Organschaftsverhältnisse in einer Datenbank durch Speicherung der jeweiligen Wirtschaftsidentifikationsnummern im Datenfeld "verbundene Unternehmen" erfasst.

„§ 1 UStDV Erklärung der Organschaft

(1) Die Erklärung nach § 2c Abs. 1 Satz 5 des Gesetzes ist an die für den Organträger zuständige Finanzbehörde zu übermitteln. Die Erklärung muss folgende Angaben für den Organträger und die Organgesellschaften enthalten:

1. Name, Wohnsitz, Sitz oder, falls kein inländischer Sitz vorhanden ist, Ort der Betriebsstätte,
2. Steuernummer und Wirtschafts-Identifikationsnummer (§ 139c AO) – soweit vergeben –,
3. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer – soweit vergeben –,
4. Zeitpunkt für den Eintritt der Wirkung der Organschaft,
5. im Falle des § 2c Abs. 1 Satz 4 UStG, den wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteil im Inland.

(2) Für die Aufnahme einzelner Organgesellschaften in eine bestehende Organschaft gelten die Voraussetzungen des Absatzes 1 entsprechend.

(3) Die Erklärung kann durch den Organträger gegenüber der für ihn zuständigen Finanzbehörde sowohl hinsichtlich der gesamten Organschaft als auch hinsichtlich einzelner Organgesellschaften mit Wirkung für die Zukunft widerrufen werden.

(4) Soweit die Voraussetzungen nach § 2c Abs. 1 Satz 1 des Gesetzes nicht mehr vorliegen, sind diese Änderungen durch den in Absatz 1 benannten Organträger gegenüber der für ihn zuständigen Finanzbehörde unverzüglich zu erklären.

(5) Erklärungen nach den Absätzen 1 bis 4 sind nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch zu übermitteln.

(6) In den Fällen des § 2c Abs. 1 Satz 4 des Gesetzes gelten die Regelungen der Absätze 1 bis 5 mit der Maßgabe, dass an die Stelle der für den Organträger zuständigen Finanzbehörde die für den wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteil im Inland zuständige Finanzbehörde tritt.“

Die Änderung gilt ab dem 01.07.2029.

T. FACTORING IM UMSATZSTEUERRECHT

Unter Factoring versteht man die Abtretung von Forderungen durch einen Unternehmer an ein Factoring-Institut, damit dieses die Forderungen beim Schuldner einzieht. Es handelt sich um ein Finanzierungsinstrument zur Verbesserung der Liquidität des Unternehmens, da es i. d. R. vom Factoring-Institut sofort „Bargeld“ für die Forderung erhält.

Man unterscheidet:

a) Echtes Factoring

Der Unternehmer (Anschlusskunde) verkauft die Forderung an das Factoring-Institut zur Einziehung und dieses übernimmt das volle Ausfallrisiko (Delkredererisiko).

b) Unechtes Factoring

Der Unternehmer tritt die Forderung an das Factoring-Institut zur Einziehung ab, behält aber selbst das evtl. volle Ausfallrisiko. In diesem Fall sind die Umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen wie beim echten Factoring zu beurteilen.

c) Abzugrenzen sind die Fälle des Forderungskaufs ohne Übernahme des Forderungseinzugs durch den Forderungskäufer. Hierbei handelt es sich nicht um Factoringleistungen im Sinne der Rechtsprechung.

d) Zum Verkauf von zahlungsgestörten Forderungen vgl. BFH-Urteil vom 04.07.2013 V R 8/10, BStBl 2015 II S. 969 und Abschn. 2.4 Abs. 7 und 8 UStAE.

Vgl. insgesamt Abschn. 2.4 UStAE.

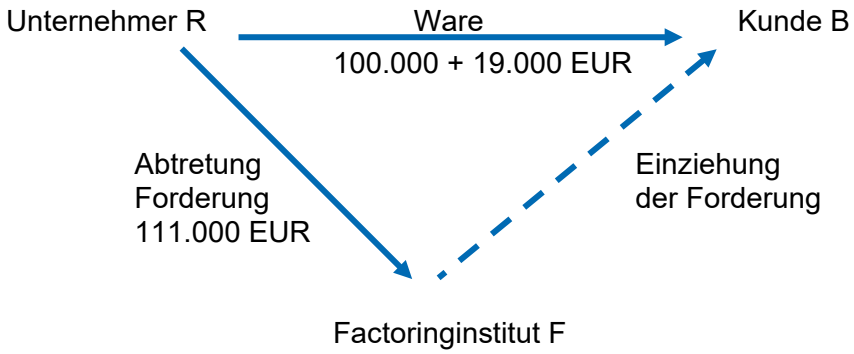
Fall 96

Der Unternehmer Rödelmann (R) aus Hamburg verkauft und übergibt am 03.04.2026 in Hamburg an den Kunden Blass (B) aus Nürnberg Waren für 100.000 EUR zzgl. 19.000 EUR Umsatzsteuer.

Zur Verbesserung der Liquidität tritt R am 18.08.2026 die Forderung an das Factoringinstitut F mit Sitz in Luxemburg für 111.000 EUR ab. F übernimmt das volle Ausfallrisiko.

Das Factoringinstitut (F) zieht nach Ablauf des Zahlungszieles die Forderung in voller Höhe ein.

Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung für R und das Factoringinstitut F?



Lösung

U. UMSATZSTEUER BEI WOHNUNGS(TEIL-)EIGENTUM, § 4 Nr. 13 UStG

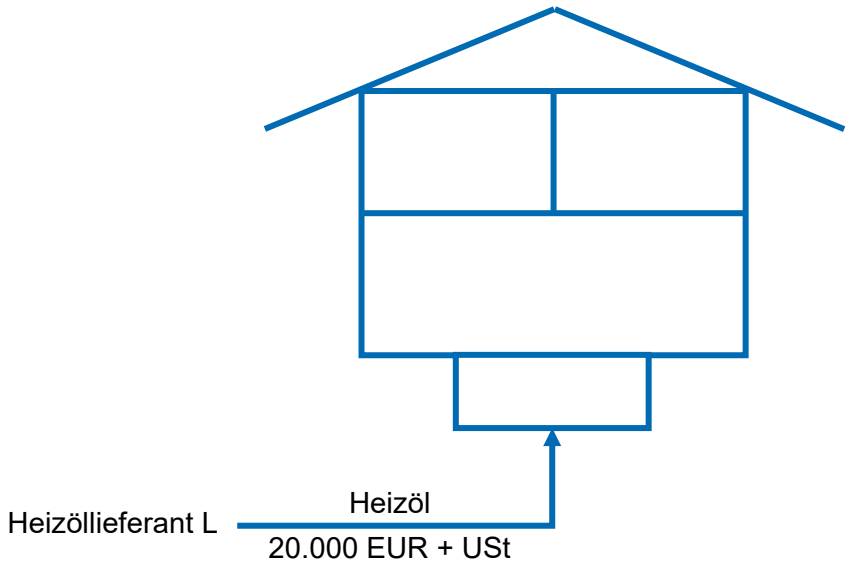
Fall 97

Ein Gebäude ist wie folgt in Wohnungs- bzw. Teileigentum nach dem WEG aufgeteilt:

a)	Erdgeschoss	(400 qm)	=	Laden des Eigentümers A,
b)	Obergeschoss	(200 qm)	=	Büro des Eigentümers B
c)	Obergeschoss	(200 qm)	=	2 Wohnungen zu je 100 qm des Eigentümers C (eine vermietet, eine selbst genutzt. Die selbst genutzte Wohnung stellt nicht unternehmerisches Vermögen dar.)

Der Unternehmer L liefert im Jahr 2026 an die Gemeinschaft Heizöl und berechnet dafür 20.000 EUR + 3.800 EUR Umsatzsteuer. Das Heizöl wird entsprechend der Fläche in den Gewerbe- bzw. Wohneinheiten verbraucht und auf die Gemeinschafter umgelegt.

Vorsteuerabzug bei A, B und/oder C möglich?



Lösung

HAAS SEMINARE

H.a.a.S. GmbH
Seminare und Vortrag
An der Weide 32
30173 Hannover

Tel.: 0511 763892-0
Fax: 0511 763892-33
info@haas.tax

www.haas.tax

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas.tax.
Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die HAAS GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars. Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o.ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art. Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.