

Umsatzsteuer

Lehrbrief 5, 2018

Die Besteuerung der den Lieferungen oder sonstigen Leistungen
gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben

Die Kleinunternehmerregelung

Der Wechsel der Besteuerungsform

Inhaltsverzeichnis

1. Die Besteuerung der den Lieferungen oder sonstigen Leistungen gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben.....	1
1.1. Rechtliche Grundlagen, Sinn und Zweck der Regelung.....	1
1.2. Tatbestände der unentgeltlichen Wertabgabe	1
1.2.1. Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt	1
1.2.2. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt.....	2
1.3. Die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Gegenstandsentnahmen	2
1.3.1. Die unentgeltliche Wertabgabe von Gegenständen für private Zwecke des Unternehmers	2
1.3.2. Die unentgeltliche Wertabgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen.....	11
1.4. Die unentgeltliche Wertabgabe von sonstigen Leistungen.....	14
1.4.1. Verwendung eines Gegenstandes für außerunternehmerische Zwecke...	14
1.4.2. Andere sonstige Leistung für außerunternehmerische Zwecke	21
1.5. Unentgeltliche Zuwendungen an das Personal.....	24
1.5.1. Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen.....	24
1.5.2. Häufige Praxisfälle	26
1.6. Ort der unentgeltlichen Wertabgabe	32
1.7. Ermäßigter Steuersatz, Steuerbefreiungen und Option zur Steuerpflicht	32
1.7.1. Lieferungen gem. § 3 Abs. 1b UStG.....	32
1.7.2. Sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG	34
1.8. Ermittlung der Bemessungsgrundlage	34
1.8.1. Lieferungen gem. § 3 Abs. 1b UStG.....	34
1.8.2. Sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG	36
1.9. Steuerentstehung	37
2. Die Kleinunternehmerregelung	38
2.1. Allgemeines.....	38
2.2. Voraussetzungen	38
2.3. Maßgebender Personenkreis	38
2.4. Umsatzgrenzen	38
2.4.1. Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im laufenden Kalenderjahr	38
2.4.2. Die Unternehmereigenschaft hat bereits im Vorjahr bestanden.....	39
2.4.3. Ermittlung des (Gesamt-)Umsatzes nach § 19 Abs. 1 und 3 UStG.....	39
2.4.4. Rechtsfolgen bei Überschreitung der Umsatzgrenzen.....	42
2.5. Rechtsfolgen der Kleinunternehmerregelung.....	42

2.6.	Keine Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG	43
2.7.	Option zur Regelbesteuerung	43
2.8.	Aufzeichnungspflichten der Kleinunternehmer	44
3.	Wechsel der Besteuerungsform	44
3.1.	Zulässigkeit des Wechsels	44
3.1.1.	Von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung	44
3.1.2.	Von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung	45
3.2.	Folgen des Wechsels der Besteuerungsform	45
3.3.	Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung	45
3.3.1.	Umsatzsteuer	45
3.3.2.	Vorsteuer	46
3.3.3.	Änderung der Bemessungsgrundlage	46
3.3.4.	Vorsteuerberichtigung	47
3.4.	Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung	47
3.4.1.	Umsatzsteuer	47
3.4.2.	Vorsteuerabzug	48
3.4.3.	Änderung der Bemessungsgrundlage	48
3.4.4.	Vorsteuerberichtigung	48
	Übungsfälle.....	49

Inhalt dieses **Lehrbriefes 5 USt** ist die Besteuerung der den Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben, die Kleinunternehmerregelung und der Wechsel der Besteuerungsform.

Lernziel ist, Sachverhalte zu den vorgenannten Themen lösen zu können, da sie sowohl im schriftlichen als auch im mündlichen Teil des Steuerberater-Examens immer wieder abgeprüft werden.

1. Die Besteuerung der den Lieferungen oder sonstigen Leistungen gleichgestellten unentgeltlichen Wertabgaben

1.1. Rechtliche Grundlagen, Sinn und Zweck der Regelung

Im deutschen Umsatzsteuerrecht wurde mit Wirkung vom 01.04.1999 die bis dahin geltende Eigenverbrauchsbesteuerung durch die Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG für Gegenstände und nach § 3 Abs. 9a UStG für sonstige Leistungen abgelöst. In § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG werden seither die unentgeltlichen Wertabgaben, bei denen keine Gegenleistung vereinbart ist oder die Wertabgabe in den Privatbereich erfolgt, den entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen gleichgestellt. Der Unternehmer soll in gleicher Weise mit der USt belastet werden wie ein beliebiger Endverbraucher, der zur Deckung seines privaten Bedarfs mit USt belastete Lieferungen und sonstige Leistungen in Anspruch nehmen muss. Eine weitere wesentliche Zielsetzung der Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben ist es, einen vormals aus Material- und Leistungsbezügen vorgenommenen Vorsteuerabzug zu neutralisieren. Voraussetzung für die Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben ist daher, dass ein Gegenstand oder seine Bestandteile „[...] zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug [...]“ berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG bzw. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Lediglich die Vorschrift des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG setzt keinen ursprünglichen Vorsteuerabzug voraus.

Die Eigenverbrauchsbesteuerung ist in den Art. 16 und 26 MwStSystRL verbindlich und einheitlich geregelt.

1.2. Tatbestände der unentgeltlichen Wertabgabe

1.2.1. Einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt

→ § 3 Abs. 1b UStG, A 3.3 UStAE

Einer **Lieferung** gegen Entgelt gleichgestellt werden nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 - 3 UStG:

- Nr. 1** die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;
- Nr. 2** die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;
- Nr. 3** jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens (z. B. Werbezwecke, Verkaufsförderung).

KT
23

VP
23

FS
II 23.1
- 23.3

KT
23a

1.2.2. Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt

→ § 3 Abs. 9a UStG, A 3.4 UStAE

VP
23.1

Einer **sonstigen Leistung** gegen Entgelt gleichgestellt werden nach § 3 Abs. 9a **Nr. 1 und Nr. 2** UStG:

FS
II 23.4
- 23.5

Nr. 1 die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen; dies gilt nicht, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen oder wenn eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist;

Nr. 2 die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.

Auch in diesem Lehrbrief gilt es, die angegebenen Abschnitte durcharbeiten und sich die wichtigsten Aussagen zu markieren.

KT
23

1.3. Die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Gegenstandsentnahmen

VP
23

1.3.1. Die unentgeltliche Wertabgabe von Gegenständen für private Zwecke des Unternehmers

FS
II 23.1

→ § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG, A 3.3 Abs. 5 - 8 UStAE

1.3.1.1. Voraussetzungen

- Unternehmer entnimmt einen Gegenstand des Unternehmensvermögens
- für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen und
- der Gegenstand oder seine Bestandteile haben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt.

1.3.1.2. Entnahme eines „Gegenstandes“

→ A 3.3 Abs. 5 - 8 UStAE

Entnahmefähig nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG sind ausschließlich Gegenstände. Alles das, was Gegenstand einer Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG oder einer Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG sein kann, kann auch entnommen werden. Entnahmefähig sind damit auch Elektrizität, Gas und ähnliche Sachen. Geld ist kein Entnahmegegenstand im umsatzsteuerlichen Sinne. Werden jedoch Geldmünzen und Geldscheine als Sammelgegenstände gehandelt, können sie Gegenstand einer Lieferung sein. Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung gilt auch für die unentgeltlichen Wertabgaben (A 3.3 Abs. 5 S. 4 UStAE i. V. m. A 3.10 UStAE). Der Begriff des „Gegenstandes“ ist aus umsatzsteuerrechtlicher Sicht nicht mit dem Begriff des bürgerlichen Rechts identisch. So gehören beispielsweise Rechte, die vom bürgerlich-rechtlichen Gegenstandsbegriff umfasst werden, nicht zu den Gegenständen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn.

Beispiel

Gerda Flink lässt im Juni 2018 ihre Waschmaschine in der Werkstatt ihres Mannes Ernst Flink (monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen) reparieren. Der Materialaufwand hierfür, für welchen Ernst Flink den Vorsteuerabzug geltend gemacht hatte, beträgt 400 €. An Lohnkosten sind insgesamt 180 € angefallen. Einem fremden Dritten würde Ernst Flink 700 € zuzüglich USt für die Reparatur in Rechnung stellen. Der Ehefrau berechnet Ernst Flink jedoch nichts.

Lösung

Die unentgeltliche Reparatur der Waschmaschine ist eine einer Lieferung gleichgestellte Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG. Ernst Flink hat bezüglich des Materials den Vorsteuerabzug geltend gemacht (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG). Gegenstand der Entnahme ist die als einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang (A 3.3 Abs. 5 S. 4 UStAE i. V. m. A 3.5 Abs. 1 UStAE) zu beurteilende Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG i. V. m. A 3.8 Abs. 1 und 6 UStAE) (in Zweifelsfällen kann von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Entgeltanteil, der auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt).

Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG die Selbstkosten i. H. v. 580 € (400 € + 180 €) anzusetzen. Die USt beläuft sich auf 110,20 € (580,00 € x 19 %), Steuersatz 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juni 2018.

1.3.1.3. Gegenstand des Unternehmensvermögens

→ A 3.3 Abs. 1 UStAE

Die nach § 3 Abs. 1b UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands aus dem Unternehmen setzt die Zugehörigkeit des Gegenstands zum Unternehmen voraus. Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen richtet sich dabei nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen. Maßgebend ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugeordnet hat. Zum nichtunternehmerischen Bereich gehören sowohl nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. als auch unternehmensfremde Tätigkeiten (A 2.3 Abs. 1a UStAE).

Wird ein Gegenstand ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist dieser vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (**Zuordnungsgebot**). Dies gilt unabhängig von der Qualifizierung des genutzten Gegenstandes als Wirtschaftsgut des Umlaufvermögens oder des Anlagevermögens. Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (**Zuordnungsverbot**) (A 15.2c Abs. 1 S. 1, 2 UStAE).

Beabsichtigt der Unternehmer, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für die unternehmerische als auch nichtunternehmerische Tätigkeiten zu verwenden (teilunternehmerische Verwendung), gilt Folgendes:

a) Teilunternehmerische nichtwirtschaftliche Verwendung i.e.S.

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i. e. S.¹, hat der Unternehmer **kein Wahlrecht** zur vollständigen Zuordnung; es besteht grundsätzlich ein **Aufteilungsgebot**. Aus Billigkeitsgründen kann der Unternehmer den Gegenstand im vollen Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen (A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. a UStAE).

b) Teilunternehmerische unternehmensfremde Verwendung

Besteht die nichtunternehmerische Tätigkeit in einer unternehmensfremden Verwendung², hat der Unternehmer folgende **Wahlmöglichkeiten**:

¹ Vgl. A 2.3 Abs. 1a S. 4 UStAE: Nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. sind alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, z. B.: unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden; hoheitliche Tätigkeiten juristischer Personen des öffentlichen Rechts.

² Vgl. A 2.3 Abs. 1a S. 3 UStAE: Als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers als natürliche Person, für den privaten Bedarf seines Personals oder für private Zwecke des Gesellschafters.

- der **Gegenstand kann insgesamt dem unternehmerischen Bereich zugeordnet** werden, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 S. 2 UStG, A 15.2c Abs. 1 S. 3 i. V. m. Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. b UStAE). Die im Rahmen des Erwerbs des Gegenstands berechnete USt ist bei vollständiger Zuordnung zum unternehmerischen Bereich in vollem Umfang als Vorsteuer abziehbar und abzugsfähig. Bei einer unentgeltlichen Wertabgabe findet ggf. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG Anwendung. Eine unentgeltliche nichtunternehmerische Nutzung ist gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als fiktive sonstige Leistung gegen Entgelt zu erfassen.

Beispiel 1

Der Unternehmer Schmidt hat am 01.03.2018 einen Laptop erworben. Diesen nutzt er in den Monaten März - Dezember 2018 zu 20 % betrieblich und zu 80 % privat. Den Laptop hat er zwar nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen bilanziert, er ordnet ihn aber durch die Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs in vollem Umfang seinem Unternehmensvermögen zu.

Lösung

Aus ertragsteuerlicher Sicht bleibt der Laptop Privatvermögen. Umsatzsteuerrechtlich ist die Privatnutzung zu 80 % als unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern, wobei die anteiligen Anschaffungskosten in die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG einzubeziehen sind, da aus den Anschaffungskosten der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte.

- der **Gegenstand kann insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet** werden, auch wenn dieser Gegenstand teilweise unternehmerisch genutzt wird (A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. b UStAE). Die im Rahmen des Erwerbs berechnete USt ist vom Abzug ausgeschlossen, da kein Leistungsbezug für das Unternehmen erfolgt ist (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG). Sowohl eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG als auch § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG scheidet bezüglich dieses Gegenstandes, mangels eines Vorsteuerabzugs, aus.
- der Gegenstand kann (nur) **insoweit** (Verhältnis) **dem Unternehmen zugeordnet** werden, als er für Zwecke des Unternehmens genutzt wird (ggf. zu schätzen) (A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. b UStAE). In Höhe des nichtunternehmerischen Verhältnisses kann der Unternehmer den Gegenstand in seinem nichtunternehmerischen Vermögen (= Privatvermögen) belassen. Lediglich bezüglich des dem Unternehmensvermögen zugeordneten Teils des Gegenstandes kann der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen und muss (bei entsprechender nichtunternehmerischer Verwendung) ggf. eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG bzw. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG besteuern.
- **Kein Recht auf Zuordnung zum Unternehmen besteht, wenn** der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG zu verwenden (A 3.3 Abs. 1 S. 7 UStAE). In diesem Fall ist kein Vorsteuerabzug möglich (A 15.15 Abs. 1 S. 1 UStAE). Es findet aber auch keine Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe statt; der Unternehmer wird insoweit im Ergebnis einer Privatperson gleichgestellt).

Hinsichtlich der Zuordnung von einheitlichen Gegenständen zum Unternehmensvermögen, des Zeitpunktes und der Dokumentation der Zuordnungsentscheidung wird auf die Ausführungen im A 15.2c UStAE sowie auf **Lehrbrief 1** verwiesen.

Der EuGH hatte in seinem Urteil vom 08.05.2003, Rs. C-269/00 - **Seeling**, BStBl. 2004 II S. 378 entschieden, dass entgegen der früheren Auffassung der deutschen Finanzverwaltung die Verwendung einer Wohnung in einem dem Unternehmen zugeordneten Betriebsgebäude zu privaten Wohnzwecken als unentgeltliche Wertabgabe steuerpflichtig ist. Die Steuerbefreiung gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG findet in diesem Fall keine Anwendung.

Dem o.g. EuGH-Urteil hatte sich sowohl der BFH (Urteil v. 24.07.2003, V R 39/99, BStBl. 2004 II S. 371) als auch die Finanzverwaltung angeschlossen (A 4.12.1 Abs. 3 S. 7 UStAE und A 3.4 Abs. 7 UStAE).

Beispiel 2

Der Unternehmer Erwin Schulz lässt im August 2010 von einem Bauträger für 1,5 Mio. € zzgl. gesondert ausgewiesener USt i. H. v. 285.000 € ein Gebäude auf seinem Grundstück errichten. Das Erdgeschoss (100 m²) des Gebäudes nutzt er ab 01.09.2010 als Büroräume für sein Unternehmen. Das Obergeschoss (100 m²) nutzt er ebenfalls ab 01.09.2010 zu privaten Wohnzwecken. Erwin Schulz ordnet das gesamte Gebäude seinem Unternehmen zu.

Lösung

Frühere Rechtsauffassung: Nach der früheren Rechtsauffassung konnte Erwin Schulz unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG lediglich einen Vorsteuerabzug i. H. v. 142.500 € (50 % von 285.000 €) bezüglich des unternehmerisch genutzten Erdgeschosses geltend machen. Der Vorsteuerabzug hinsichtlich des privat genutzten Obergeschosses war gem. § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 4 Nr. 12 Bst. a UStG ausgeschlossen.

Nach A 24a Abs. 3 S. 2, 3 UStR 2000 war die Privatnutzung des Obergeschosses, welches eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG darstellt, gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG steuerfrei. Mangels eines Umsatzes „[...] an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen [...]“, war eine Option gem. § 9 Abs. 1 UStG nicht möglich.

Rechtsauffassung aufgrund des EuGH-Urteils vom 08.05.2003, Seeling: Unternehmer Erwin Schulz kann im August 2010 Vorsteuern i. H. v. 285.000 € geltend machen. Die private Nutzung des Obergeschosses wird gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gleichgestellt.

Die vorgenannte unentgeltliche Wertabgabe ist nicht gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG steuerfrei (A 4.12.1 Abs. 3 S. 7 UStAE i. V. m. A 3.4 Abs. 7 UStAE). In die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG sind die bei der Ausführung der privaten Verwendung entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, einzubeziehen. Hierzu zählen nach der ab 01.07.2004 geltenden Neufassung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2, 3 UStG vor allem die Anschaffungs- und Herstellungskosten, die gleichmäßig auf den nach § 15a Abs. 1 S. 2 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraum von zehn Jahren zu verteilen sind.

Die ab dem 01.09.2010 für die unentgeltliche Wertabgabe des Obergeschosses anzusetzende Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG) ermittelt sich demnach wie folgt:

Auf die Wohnung entfallende Anschaffungskosten (1,5 Mio. € : 2)	750.000 €
Anschaffungskosten verteilt auf 10 Jahre (750.000 € : 10 Jahre)	75.000 €
75.000 € verteilt auf 12 Monate = Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe	6.250 €

Die USt beläuft sich auf monatlich 1.188 € (6.250 € x 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG).

Erwin Schulz erhält somit, aufgrund des Vorsteuerabzugs für das Obergeschoss ein „zinsloses Darlehen“, welches er über einen Zeitraum von zehn Jahren in Form der Nutzungsentnahme an das Finanzamt „zurückzahlen“ muss.

Der im vorgenannten Beispiel, unter „Rechtsauffassung aufgrund des EuGH-Urteils vom 08.05.2003, Seeling, dargestellte Finanzierungsvorteil gehört **seit dem 01.01.2011 der Vergangenheit an**, da der Rat der EU diesen auf Initiative mehrerer Mitgliedstaaten durch die Anpassung der MwStSystRL beseitigt hat. So war, neben weiteren Änderungen, Art. 168a MwStSystRL geschaffen worden, wonach zwar gemischt (teils unternehmerisch, teils nichtunternehmensfremd) genutzte Grundstücke weiterhin vollständig dem Unternehmen zugeordnet werden können; allerdings ist ein Vorsteuerabzug für nach dem 31.12.2010 angeschaffte oder hergestellte Gebäude nur noch bezüglich des unternehmerisch genutzten Teils möglich (mit entsprechenden Vorsteuerberichtigungen bei Änderung der Nutzungsverhältnisse).

Die Mitgliedstaaten waren verpflichtet, diese Regelung bis zum 01.01.2011 in nationales Recht umzusetzen. Deutschland war dieser Verpflichtung mit dem durch das JStG 2010 zum 01.01.2011 in das UStG eingefügten § 15 Abs. 1b UStG nachgekommen.³

Bei **vertretbaren Sachen** gilt der für den privaten Gebrauch oder Verbrauch bestimmte Anteil als unmittelbar an den Privatbereich geliefert (A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStAE). Vertretbare Sachen sind gem. § 91 BGB „[...] bewegliche Sachen, die nach Zahl, Maß oder Gewicht bestimmt [...]“ werden, z. B. Strom, Heizöl oder Wasser. Ein Vorsteuerabzug scheidet aufgrund der direkten Zuordnung zum nichtunternehmerischen Bereich insoweit aus (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG). Damit entfällt jedoch auch für den privaten Anteil am Strom-, Öl- oder Wasserverbrauch die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG.

Beispiel 3

Der Unternehmer Schlegel hat den Heizöleinkauf für seine beiden Grundstücke in Dresden – eigengenutztes Einfamilienhaus und das dem Unternehmensvermögen zugeordnete Betriebsgebäude – im Oktober 2018 beim Großhändler Schmidt aus Dresden aus Logistik- und Kostengründen zusammengefasst. In den Öltank des Einfamilienhauses wurden im Oktober 2018 durch Schmidt 2.000 Liter und in den Öltank des Betriebsgebäudes 14.500 Liter gefüllt. Das Betriebsgebäude wird teilweise steuerfrei (200 m²) und teilweise steuerpflichtig (200 m²) vermietet und zum Teil durch Schlegel unternehmerisch selbst genutzt (400 m²). Die Rechnung des Großhändlers Schmidt vom November 2018 lautet über insgesamt 11.550 € (16.500 Liter x 0,70 € netto je Liter) zzgl. 2.195 € USt, welche Schlegel noch im November 2018 beglichen hat.

Lösung

Da das Heizöl als vertretbare Sache gem. § 91 BGB sowohl für das Unternehmen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers Schlegel bezogen wurde, ist eine Aufteilung der Vorsteuer nach A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStAE vorzunehmen. An Vorsteuern sind 1.929 € abziehbar (14.500 Liter/16.500 Liter x 2.195 €), da Schlegel 14.500 Liter Heizöl für seinen unternehmerischen Bereich bezogen hat (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG).

Die Aufteilung der Vorsteuer erfolgt an Hand der Nutzfläche (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. § 15 Abs. 4 UStG und A 15.17 Abs. 7 S. 4 UStAE). Als Vorsteuer abzugsfähig sind damit 1.447 € (75 % von 1.929 €, da 25 % der Nutzfläche steuerfrei vermietet werden). Der Vorsteuerabzug i. H. v. 1.447 € ist im VAZ November 2018 möglich (Bezug der Leistung zwar im Oktober 2018, aber Besitz der Rechnung erst im November 2018) (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG i. V. m. A 15.2 Abs. 2 S. 8 UStAE).

Klausurtechnik

Achten Sie in Klausuren genau darauf, ob ein Gegenstand laut Sachverhalt bzw. Aufgabenstellung dem Unternehmensvermögen ganz, teilweise oder nicht zugeordnet werden soll.

1.3.1.4. Entnahme für außerunternehmerische Zwecke

Der Unternehmer tätigt dann eine Entnahme, wenn er den **Gegenstand endgültig** und **gewollt** unentgeltlich aus seinem Unternehmensvermögen **abgibt**. Entscheidend ist die Endgültigkeit seiner Absicht, den Gegenstand aus dem Unternehmensvermögen zu entfernen. Die Entnahme manifestiert sich entweder in der Überführung des bislang dem Unternehmensvermögen zugeordneten Gegenstandes aus der unternehmerischen in die eigene nichtunternehmerische Sphäre oder aber in der nichtunternehmerisch veranlassten unentgeltlichen Lieferung an einen Dritten.

Eine Entnahme für außerunternehmerische Zwecke ist insbesondere dadurch gekennzeichnet, dass diese weder mittelbar noch unmittelbar die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers begünstigt.

In Fällen, in denen eine Wertabgabe nicht nur aus unternehmerischen Gründen erfolgt, ist die überwiegende Zweckrichtung der Wertabgabe entscheidend.

³ Vgl. zur zeitlichen Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG den § 27 Abs. 16 UStG

Überwiegen unternehmerische Gründe oder stehen sie den außerunternehmerischen Gründen gleichwertig gegenüber, scheidet eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG aus. Eine Aufteilung des einheitlichen Vorgangs der Wertabgabe in eine außerunternehmerische Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG und eine unternehmerische Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG kommt nicht in Betracht. Bei der Entnahme eines Gegenstandes durch den Unternehmer aus dem Unternehmen handelt es sich um einen tatsächlichen Vorgang, mit dem dieser seinen Entnahmewillen ohne Mitwirkung eines Dritten nach außen dokumentiert.

Eine **Entnahme scheidet mangels willentlicher Wertabgabe** in den Fällen **aus**, in denen der dem Unternehmensvermögen zugeordnete Gegenstand durch **Diebstahl, Untergang oder Zerstörung** aus der unternehmerischen Bindung ausscheidet. Auch wenn ein dem Unternehmen dienender Gegenstand während der Dauer einer nichtunternehmerischen Verwendung, aufgrund äußerer Einwirkungen zerstört wird, z. B. bei Totalschaden eines Pkw infolge eines Unfalls auf einer Privatfahrt, liegt keine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen vor. Das Schadensereignis fällt in den Vorgang der nichtunternehmerischen Verwendung und beendet sie wegen Untergang der Sache. Eine Entnahmehandlung ist in Bezug auf den unzerstörten Gegenstand nicht mehr möglich (A 3.3 Abs. 6 UStAE). **Kein Entnahmetatbestand liegt vor, wenn** der Unternehmer seine unternehmerische Tätigkeit lediglich ruhen lässt. Von einem Ruhen des Unternehmens ist nur dann auszugehen, wenn nach den äußeren Umständen erkennbar ist, dass der Unternehmer die Absicht hat, die zeitweilig eingestellte Tätigkeit fortzusetzen (A 2.6 Abs. 6 S. 5 UStAE).

1.3.1.5. Der Gegenstand oder seine Bestandteile haben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt

→ § 3 Abs. 1b S. 2 UStG, A 3.3 Abs. 2 - 4 UStAE

Für die Steuerbarkeit einer unentgeltlichen Wertabgabe ist Voraussetzung, dass bei der Anschaffung oder Herstellung der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Dabei können folgende Fälle unterschieden werden:

- der **Gegenstand hat** bei Anschaffung oder Herstellung **zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt** mit der Folge, dass die Entnahme als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist; ob der Unternehmer Vorsteuern, die nach § 15 Abs. 1 UStG abziehbar und nicht nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG vom Abzug ausgeschlossen sind, tatsächlich abgezogen hat, ist ohne Bedeutung, da das Gesetz auf die Berechtigung zum Vorsteuerabzug abstellt.

Ausreichend ist auch eine teilweise Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Unternehmer den erworbenen Gegenstand im Erstjahr nur teilweise für zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze verwendet und teilweise für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

- der **Gegenstand hat** bei der Anschaffung oder Herstellung **nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt** mit der Folge, dass die Entnahme nicht als unentgeltliche Wertabgabe zu besteuern ist.

Als Beispiele für diesen Fall können folgende Fälle angeführt werden:

- Erwerb von einem Kleinunternehmer mit Besteuerung nach § 19 UStG,
- Erwerb von einem Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze tätigt und
- Einlage aus dem Privatvermögen in das Unternehmensvermögen.

- **nicht der Gegenstand, aber seine Bestandteile haben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt** mit der Folge, dass bei einer Entnahme nur diese Bestandteile der unentgeltlichen Wertabgabe zu unterwerfen sind.

Mit dem BMF-Schreiben vom 26.11.2004, BStBl. 2004 I S. 1127, nunmehr A 3.3 Abs. 2 - 4 UStAE, hatte sich die Finanzverwaltung dem EuGH-Urteil vom 17.05.2001, verb. Rs. C-322/99 und C-323/99, Fischer und Brandenstein (BFH/NV 2001, S. 177), angeschlossen.

Danach unterliegt die Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts, das ein Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, nicht der Umsatzbesteuerung. Falls an einem solchen Wirtschaftsgut nach seiner Anschaffung jedoch Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Einbau von Bestandteilen geführt haben und für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, unterliegen bei einer Entnahme des Wirtschaftsguts nur diese Bestandteile der Umsatzbesteuerung (A 3.3 Abs. 2 S. 2 UStAE).

Bestandteile eines Gegenstands sind diejenigen gelieferten Wirtschaftsgüter, die auf Grund ihres Einbaus ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben **und** die ferner zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben (z. B. eine nachträglich in ein Fahrzeug eingebaute Klimaanlage). Dienstleistungen einschließlich derjenigen, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erforderlich sind (z. B. Karosserie- und Lackarbeiten an einem Pkw) führen nicht zu Bestandteilen des Gegenstandes (A 3.3 Abs. 2 S. 3, 4 UStAE).

Unterhalb einer gewissen Bagatellgrenze liegende Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen **führen** allerdings **nicht zu einer dauerhaften Werterhöhung** des Wirtschaftsguts **und damit nicht zur Umsatzbesteuerung** (A 3.3 Abs. 3 S. 2 UStAE). Aus Vereinfachungsgründen wird keine dauerhafte Werterhöhung des Wirtschaftsguts angenommen, wenn

- die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen 20 % der Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts und
- einen Betrag von 1.000 €

nicht übersteigen.

In diesen Fällen kann auf eine Besteuerung der Bestandteile nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG bei der Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts, das der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, verzichtet werden (A 3.3 Abs. 4 S. 1, 2 UStAE).

Werden an einem Wirtschaftsgut mehrere Bestandteile in einem zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang eingebaut, handelt es sich nicht um eine Maßnahme, auf die in der Summe die Bagatellregelung angewendet werden soll. Es ist vielmehr für jede einzelne Maßnahme die Vereinfachungsregelung zu prüfen (A 3.3 Abs. 4 S. 3, 4 UStAE).

Beispiel

Im Unternehmensvermögen des Unternehmers Müller befindet sich ein Pkw Mercedes 300 SL, welchen dieser bisher im Rahmen seiner Autovermietung ausschließlich unternehmerisch genutzt hat. Den Mercedes 300 SL hatte Müller im Februar 2018 vom Angestellten Böck aus Bremen für 40.000 € erworben. Im Kaufvertrag war keine USt gesondert ausgewiesen worden.

Im September 2018 baute ein Mitarbeiter des Müller in den Mercedes 300 SL eine Musikanlage ein, welche er am 14.09.2018 vom Hersteller Bosse für 10.000 € zzgl. 1.900 € erworben hatte. Über die Lieferung der Musikanlage rechnete der Hersteller Bosse mit Rechnung vom 10.10.2018 ab, welche Müller noch im Oktober 2018 zahlte.

Den Mercedes 300 SL schenkte Müller zu Weihnachten 2018 seinem Sohn Rudi. Der Marktwert für ein vergleichbares Fahrzeug ohne Musikanlage betrug am 24.12.2018 lt. „Schwacke-Liste“ 30.000 €. Der Marktwert des Fahrzeugs mit Musikanlage betrug lt. „Schwacke-Liste“ zu diesem Zeitpunkt 35.000 €.

Lösung

Die Schenkung des Unternehmers Müller an seinen Sohn Rudi wird nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Voraussetzung ist, dass aus der Anschaffung des Gegenstandes oder seiner Bestandteile ein voller oder teilweiser Vorsteuerabzug möglich war (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG). Nach A 3.3 Abs. 4 S. 1 UStAE führt der nachträgliche Einbau eines Bestandteils nur dann zur Steuerbarkeit der Entnahme des Bestandteils, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen, hier Erwerb der Musikanlage, 20 % der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes oder 1.000 € übersteigen.

Anschaffungskosten des Pkw i. H. v. 40.000 €, davon 20 %: 8.000 €

Anschaffungskosten der Musikanlage ohne USt: 10.000 €

Die Anschaffungskosten der Musikanlage sind größer als 20 % der Anschaffungskosten des Wirtschaftsgutes Pkw bzw. übersteigen den Betrag von 1.000 €, und der Einbau der Musikanlage hat zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt. Somit ist die unentgeltliche Wertabgabe des Bestandteiles Musikanlage dem Grunde nach steuerbar (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG Umkehrschluss). Die unentgeltliche Wertabgabe des Pkw ist nicht steuerbar, da für dessen Erwerb kein Vorsteuerabzug möglich war (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG).

Bemessungsgrundlage der unentgeltlichen Wertabgabe ist der Einkaufspreis der Musikanlage zum Zeitpunkt des Umsatzes (Restwert) (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG, A 10.6 Abs. 2 S. 1 UStAE).

Wert des Pkw ohne Musikanlage	30.000 €
Wert des Pkw mit Musikanlage	35.000 €
= Differenz = Restwert der Musikanlage	5.000 €

Die Bemessungsgrundlage beträgt somit 5.000 €. Die USt beläuft sich damit auf 950 € (5.000 € x 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG). Die Steuer entsteht mit Ablauf des VAZ Dezember 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Steuerschuldner ist der Unternehmer Müller (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

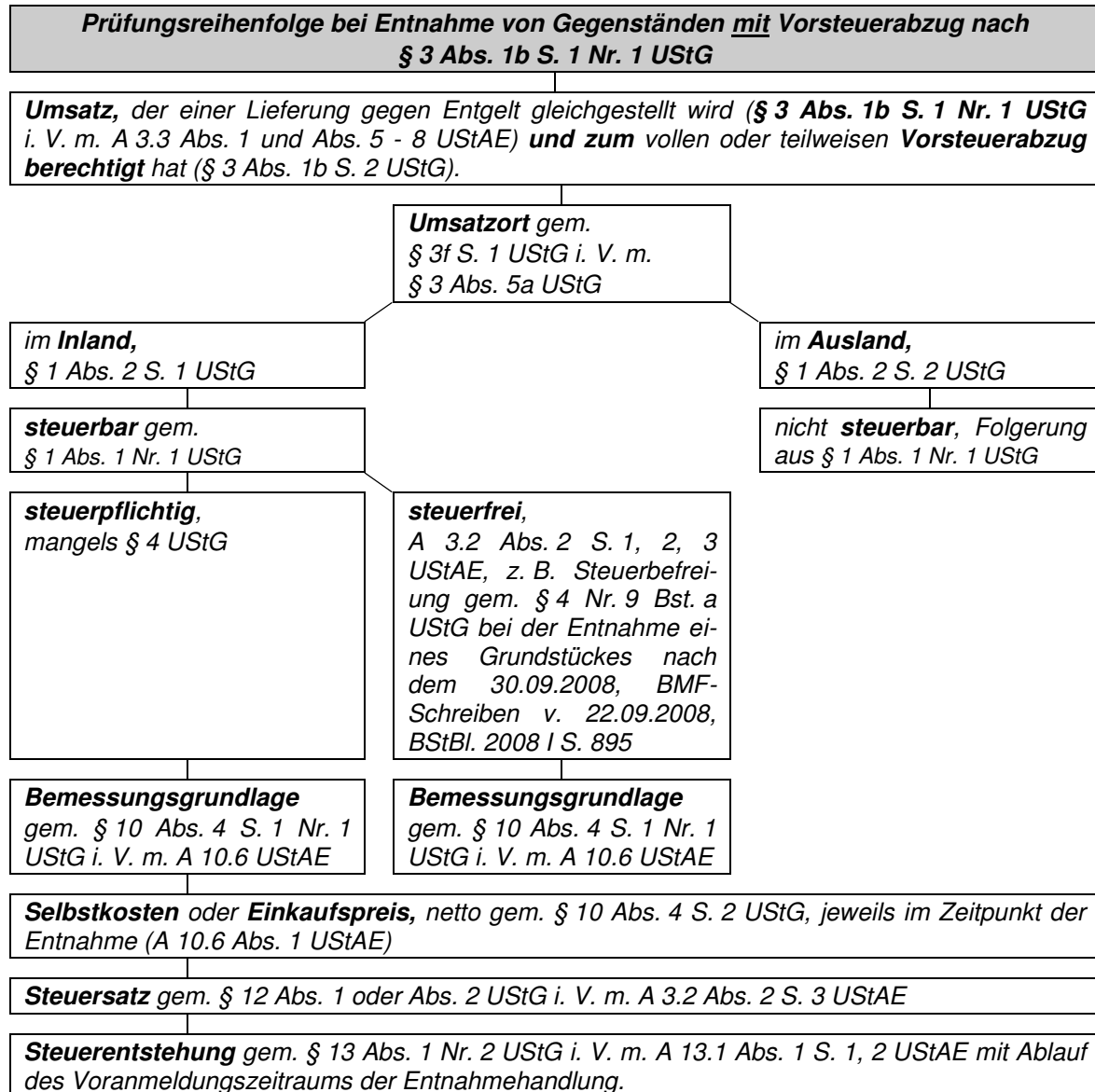
Klausurtechnik

Machen Sie sich in Klausuren zunächst immer erst Gedanken über den Vorsteuerabzug bezüglich eines aus dem Unternehmensvermögen entnommenen Gegenstandes, bevor Sie die Entnahme über § 3 Abs. 1b UStG würdigen.

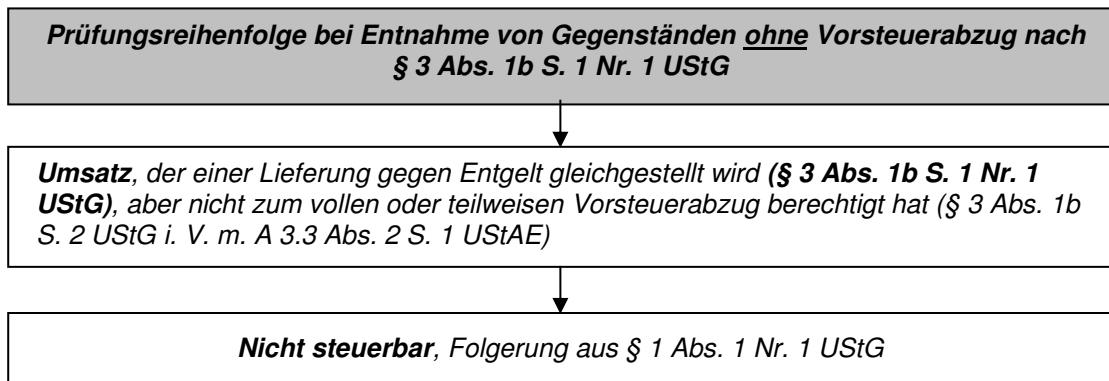
Des Weiteren sollten Sie in Klausuren Geschäftsvorfälle nacheinander lösen, da z. B. im Geschäftsvorfall 1 der Vorsteuerabzug eines angeschafften Gegenstandes und im Geschäftsvorfall 6 schließlich dessen Entnahme umsatzsteuerrechtlich gewürdigt werden muss.

1.3.1.6. Prüfungsreihenfolgen

Bei der Entnahme eines Gegenstandes des Unternehmensvermögens, der mit vollem oder teilweisem Vorsteuerabzug erworben oder hergestellt worden ist, z. B. bei der Entnahme von Waren aus dem Lager eines Unternehmers, stellt sich die Prüfungsreihenfolge für die unentgeltliche Wertabgabe wie folgt dar:



Bei der Entnahme eines Gegenstandes des Unternehmensvermögens, welcher nicht mit vollem oder teilweisem Vorsteuerabzug erworben oder hergestellt worden ist, z. B. bei der Entnahme eines betrieblichen Fahrzeugs, stellt sich die Prüfungsreihenfolge für die unentgeltliche Wertabgabe wie folgt dar:



1.3.2. Die unentgeltliche Wertabgabe von Gegenständen aus unternehmerischen Gründen

FS
II 23.3

→ § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG, § 3 Abs. 1b S. 2 UStG, A 3.3 Abs. 10 - 20 UStAE

1.3.2.1. Voraussetzungen

- Jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, die zu einer „privaten“ Bereicherung des Empfängers führt (A 3.3 Abs. 14 UStAE)
- aus unternehmerischen Gründen (bei nichtunternehmerischen Gründen greift bereits § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG)
- kein Geschenk von geringem Wert oder Warenmuster
- der Gegenstand oder seine Bestandteile haben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt.

1.3.2.2. „Jede andere“ unentgeltliche Zuwendung

Eine unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes liegt vor, wenn der Unternehmer einem Anderen die Verfügungsmacht über einen seinem Unternehmensvermögen zugeordneten Gegenstand ohne Entgelt verschafft.

Die Frage der Unentgeltlichkeit der Zuwendung stellt sich insbesondere bei Maßnahmen der Verkaufsförderung in Form von Naturalrabatten und Zugaben. Hier ist eine Abgrenzung aufgrund wirtschaftlicher Betrachtung zu entgeltlichen Lieferungen vorzunehmen. Wenn der Empfänger eines scheinbar kostenlos abgegebenen Gegenstandes tatsächlich eine Gegenleistung erbringt, ist die Abgabe dieses Gegenstandes nicht als unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG, sondern als entgeltliche Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar (A 3.3 Abs. 17 S. 1 UStAE).

Einzelfälle für entgeltliche Lieferungen:

- Bei Abnahme einer bestimmten Menge werden zusätzliche Stücke desselben Gegenstandes ohne Berechnung dazu gegeben (A 3.3 Abs. 18 S. 1, 2 UStAE).

Beispiel

Ein Bäcker liefert elf Brötchen zum Preis von zehn Brötchen.

- Bei Abnahme einer bestimmten Menge werden zusätzlich andere Gegenstände ohne Berechnung dazu gegeben (A 3.3 Abs. 18 S. 3 UStAE).

Beispiel

Ein Mikrowellengerät wird bei Abnahme von 20 Kühlschränken ohne Berechnung mitgeliefert.

- Unberechnete Abgabe von Zubehörteilen (A 3.3 Abs. 19 UStAE).

Beispiel

Die unberechnete Abgabe von Schuhpflegemitteln eines Schuhhändlers an einen Schuhverkäufer.

Bezüglich weiterer Einzelfälle wird auf die Ausführungen im A 3.3 Abs. 20 UStAE verwiesen.

Bei der Abgabe von Erzeugnissen, die zu keiner (privaten) Bereicherung des Empfängers führen, handelt es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG (A 3.3 Abs. 14 UStAE).

Beispiel

Unentgeltlich abgegebene Reisekataloge, Verkaufskataloge, Prospekte, Versandkataloge usw., die der Werbung dienen.

1.3.2.3. Unentgeltliche Wertabgaben aus unternehmerischen Gründen

→ A 3.3 Abs. 10 S. 7 - 9 UStAE

Sofern ein Unternehmer Gegenstände des Unternehmens unentgeltlich einem anderen zuwendet und dabei unternehmensfremde Zwecke verfolgt, z. B. private Zwecke, ist die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG zu prüfen. § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG kommt nur bei Zuwendungen aus unternehmerischen Gründen zur Anwendung, z. B. zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege (A 3.3 Abs. 10 S. 7 - 9 UStAE).

Beispiel

Sachspenden an Vereine oder Schulen, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw.

Die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen ist hingegen nicht steuerbar (A 3.3 Abs. 10 S. 10, 11 UStAE).

Beispiel

Das Ausleihen eines Gegenstandes aus unternehmerischen Gründen.

Der Begriff „unentgeltliche Zuwendung“ i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG setzt nicht lediglich die Unentgeltlichkeit einer Lieferung voraus, sondern verlangt darüber hinaus, dass der Zuwendende dem Empfänger zielgerichtet einen Vermögensvorteil verschafft (A 3.3 Abs. 10 S. 3 UStAE).

1.3.2.4. Geschenk von geringem Wert oder Warenmuster

→ A 3.3 Abs. 11 - 15 UStAE

Die Abgabe von **Geschenken von geringem Wert** ist nicht steuerbar. Derartige Geschenke liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt **35 €** (Nettobetrag ohne USt) **nicht übersteigen** (A 3.3 Abs. 11 UStAE).

Beispiel

Geringwertige Werbeträger, Kugelschreiber, Feuerzeuge, Kalender etc.

Bei **Geschenken über 35 €**, für die nach § 15 Abs. 1a S. 1 UStG i. V. m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, entfällt nach § 3 Abs. 1b S. 2 UStG eine Besteuerung der Zuwendungen (A 3.3 Abs. 12 S. 1 UStAE).

Klausurtechnik

Steht bei der Anschaffung eines Gegenstandes bereits fest, dass dieser verschenkt werden soll (Geschenk gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG), so scheidet ein Vorsteuerabzug wegen § 15 Abs. 1a S. 1 UStG aus (A 15.15 Abs. 1 S. 1 UStAE). Für eine Entnahmebesteuerung ist dann, wie bereits ausgeführt wurde, auf Grund der Regelung des § 3 Abs. 1b S. 2 UStG kein Raum.

Wird hingegen ein Gegenstand, welcher zunächst unternehmerisch genutzt wurde und welcher zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, später verschenkt, so ist, sofern ein Geschenk i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG vorliegt, der Vorsteuerabzug über § 17 Abs. 1 S. 2 i. V. m. Abs. 2 Nr. 5 UStG zu korrigieren. Liegt kein Geschenk im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG vor, bleibt es bei dem ursprünglichen Vorsteuerabzug, und die Entnahme ist ggf. über § 3 Abs. 1b UStG zu besteuern (A 3.3 Abs. 12 UStAE), es sei denn, es handelt sich um ein Geschenk von geringem Wert (dann keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe).

Warenmuster sind von der Steuerbarkeit ausgeschlossen. Ein Warenmuster ist ein Probeexemplar eines Produkts, durch das dessen Absatz gefördert werden soll und das eine Bewertung der Merkmale und der Qualität dieses Produkts ermöglicht, ohne zu einem anderen als dem mit solchen Werbeumsätzen naturgemäß verbundenen Endverbrauch zu führen. Ist das Probeexemplar ganz oder im Wesentlichen identisch mit dem im allgemeinen Verkauf erhältlichen Produkt, kann es sich gleichwohl um ein Warenmuster handeln, wenn die Übereinstimmung mit dem verkaufsfertigen Produkt für die Bewertung durch den potenziellen oder tatsächlichen Käufer erforderlich ist und die Absicht der Absatzförderung des Produkts im Vordergrund steht. Die Abgabe eines Warenmusters soll in erster Linie nicht dem Empfänger den Kauf ersparen, sondern ihn oder Dritte zum Kauf anregen (A 3.3 Abs. 13 S. 1 - 4 UStAE).

Mit der unentgeltlichen Abgabe von Warenmustern (z. B. Probierversuchungen) wird nach A 3.3 Abs. 13 - 15 UStAE keine Zuwendung i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG ausgeführt, wenn beim Empfänger eine Verwendung dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich ausgeschlossen ist.

Dagegen handelt es sich bei der Abgabe auch nichtunternehmerisch verwendbarer Gegenstände, die nach Ablauf von Werbe- oder Verkaufsaaktionen für den Empfänger noch einen Gebrauchswert haben (z. B. Fahrzeuge, Spielzeug, Sport- und Freizeitartikel), um unentgeltliche Zuwendungen i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG (A 3.3 Abs. 15 S. 4 UStAE).

Beispiel

Die Firma Home Art GmbH stiftet im November 2018 anlässlich des zehnjährigen Bestehens des Sportvereins „Kicker“ Möbel für das Sportheim des Vereins. Der Einkaufspreis für jedes der gestifteten vier Möbelstücke betrug im Januar 2018 200 € zzgl. 38 € USt. Im Zeitpunkt der Anschaffung der Möbel war die unentgeltliche Wertabgabe nicht geplant. Die Firma Home Art GmbH erhält vom Verein eine ordnungsgemäße Spendenbescheinigung.

Lösung

Die Firma Home Art GmbH konnte die beim Einkauf der Geräte angefallene USt von 152 € (4 x 38 €) gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abziehen. Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG liegen nicht vor, da eine Spendenquittung erteilt wurde. Gem. § 15 Abs. 1a S. 1 UStG ist daher der Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen.

Bei den Sachspenden an den Sportverein handelt es sich um Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG (A 3.3 Abs. 10 S. 9 UStAE). Es liegen weder Geschenke von geringem Wert noch Warenmuster vor. Die Bemessungsgrundlage für jeden Umsatz beträgt gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG 200 €. Die USt beläuft sich demnach auf jeweils 38 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

KT
23a

1.4. Die unentgeltliche Wertabgabe von sonstigen Leistungen

→ § 3 Abs. 9a UStG, A 3.4 UStAE

VP
23.1

Die unentgeltlichen Wertabgaben i. S. d. § 3 Abs. 9a UStG umfassen alle sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens für eigene, außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder für den privaten Bedarf seines Personals ausführt (A 3.4 Abs. 1 S. 1 UStAE). Sie erstrecken sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG sein kann. **Nicht steuerbar** ist die Gewährung **unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen** (A 3.4 Abs. 1 S. 3 UStAE).

ES
II 23.4
- 23.5

Bei unentgeltlichen Wertabgaben von sonstigen Leistungen wird, wie bereits ausgeführt wurde, zwischen folgenden Tatbeständen unterschieden.

- Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

Durch den Unternehmer werden dem Unternehmen zugeordnete Gegenstände, die zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals verwendet; dies gilt nicht, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG ausgeschlossen oder wenn eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG durchzuführen ist;

- Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Durch den Unternehmer werden unentgeltliche sonstige Leistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals erbracht, unabhängig vom vorherigen Vorsteuerabzug.

Keine unentgeltlichen Wertabgaben im vorgenannten Sinne sind dann gegeben, wenn eine Aufmerksamkeit vorliegt.

ES
II 23.4

1.4.1. Verwendung eines Gegenstandes für außerunternehmerische Zwecke

→ § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, A 3.4 UStAE

1.4.1.1. Voraussetzungen

- Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes
- für Zwecke außerhalb des Unternehmens
- der Gegenstand hat zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt; ab 01.01.2011 ist neben § 15 Abs. 1b UStG der § 15a Abs. 6a UStG zu beachten
- keine Aufmerksamkeiten

1.4.1.2. Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes

Die unentgeltliche Wertabgabe durch Verwendung eines Gegenstandes kommt nur in Betracht, wenn der verwendete Gegenstand dem Unternehmensvermögen zugeordnet ist (A 3.4 Abs. 2 S. 2 UStAE i. V. m. A 3.3 Abs. 1 UStAE). Die Zuordnung eines Gegenstandes zum Unternehmen setzt jedoch nicht voraus, dass der Unternehmer an dem Gegenstand das zivilrechtliche Eigentum innehat. Ausreichend ist, dass der Unternehmer die Verfügungsmacht i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG an dem Gegenstand besitzt (A 3.1 Abs. 2 UStAE).

Ändern sich bei einem dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstand, welcher sowohl unternehmerisch als auch nichtwirtschaftlich i. e. S. verwendet wird, die Verhältnisse durch Erhöhung der Nutzung für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern (A 3.4 Abs. 2 S. 4 UStAE).

1.4.1.3. Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens

Verwendung bedeutet Nutzung des Gegenstandes. Es findet im Gegensatz zur Entnahme keine endgültige Überführung in den außerunternehmerischen Bereich statt, sondern lediglich eine Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens. Den Hauptanwendungsfall stellt die Nutzung eines unternehmerischen Pkw für Privatfahrten dar. Vgl. A 15.23 UStAE zum Vorsteuerabzug und zur Umsatzbesteuerung teilunternehmerisch verwendeter Fahrzeuge, eingefügt durch BMF-Schreiben vom 05.06.2014, BStBl. 2014 I S. 896.

Beispiel

Der Unternehmer A aus Bamberg nutzt im Kalenderjahr 2018 einen Pkw zutreffend zu 20 % für Privatfahrten (dieser Nutzungsanteil wurde nach einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch ermittelt) und zutreffend zu 80 % für betriebliche Fahrten. Die zutreffenden Kfz-Kosten im Kalenderjahr 2018 betragen: 10.000 € Abschreibung für Abnutzung (Kauf im Dezember 2016 für 50.000 € zzgl. 9.500 € USt), Benzinkosten 4.400 € (netto), Kfz-Steuer und Versicherung 1.000 €. A ordnete das Fahrzeug beim Kauf im Dezember 2016 entsprechend seiner Verwendungsabsicht zutreffend vollständig seinem Unternehmensvermögen zu und machte Vorsteuer i. H. v. 9.500 € geltend.

Lösung

Die Privatfahrten sind Umsätze, die gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden, da A aus der Anschaffung des Pkw einen Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hatte. Der Umsatzort ist nach § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Bamberg; Bamberg ist nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG Inland. Der Umsatz ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die entstandenen anteiligen Ausgaben mit Vorsteuerabzug anzusetzen (die Kfz-Steuer und die Versicherung gehören nicht dazu, da hierfür keine USt geschuldet wurde). Dies sind 2.880 € (20 % Privatfahrten x 14.400 € (Kosten mit Vorsteuerabzug: Abschreibung für Abnutzung und Benzinkosten; da die Anschaffungskosten mehr als 500 € netto betragen; sie sind gleichmäßig auf den für das Fahrzeug maßgeblichen Berichtszeitraum nach § 15a UStG zu verteilen (A 15.23 Abs. 5 S. 3 UStAE)). Die USt beträgt 547 € (monatlich 45,60 €), 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des jeweiligen VAZ der Privatnutzung im Kalenderjahr 2018 (A 13.1 Abs. 1 S. 1, 2 UStAE).

Alternatives Beispiel

A ermittelt den Wert der Nutzungsentnahme dieses Pkw für Ertragsteuerzwecke im Kalenderjahr 2018 nach der 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; der inländische Listenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt zutreffend 46.400 €.

Lösung

Ermittelt A für Ertragsteuerzwecke den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG, kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung ausgehen (A 15.23 Abs. 5 S. 4 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStAE). Die Bemessungsgrundlage beträgt monatlich 464 € (1 % des Listenpreises inkl. USt). Von dem ermittelten monatlichen Wert ist ein 20 %-iger pauschaler Abschlag i. H. v. 93 € abzurechnen. Der verbleibende Wert von monatlich 371 € ist ein Nettowert. Die USt beträgt monatlich 70 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die USt entsteht mit Ablauf des jeweiligen VAZ der Privatnutzung im Kalenderjahr 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Klausurhinweis

Arbeiten Sie bitte unbedingt A 15.23 UStAE betreffend Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen durch. Dieses Problem müssen Sie sowohl für das Examen als auch in der Praxis beherrschen.

Weitere Bedeutung erlangt die „Verwendung für Zwecke außerhalb des Unternehmens“ auch durch die EuGH-Rechtsprechung Seeling und Wollny bei Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken im ansonsten unternehmerisch genutzten bebauten Grundstück, das insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wurde und insoweit den Hauseigentümer teilweise oder ganz zum Vorsteuerabzug berechtigt hat (vgl. hierzu das Beispiel 2 in Kap. 1.3.1.3.).

Es sind hierbei **drei Fälle** zu unterscheiden:

1. Das Gebäude wurde **vor** dem 30.06.2004 hergestellt bzw. erworben, und der Hauseigentümer beruft sich nach Abs. 4 des BMF-Schreibens v. 13.04.2004 (Beck'sche StErlasse 500 § 10/12) **nicht** auf die Anwendung der Rechtsprechung des BFH v. 24.07.2003, V R 39/99, BStBl. 2004 II S. 371; vgl. hierzu Kap. 1.3.1.3.).

Beispiel 1

Nutzung einer Wohnung zu eigenen Wohnzwecken im ansonsten unternehmerisch genutzten Mietwohngrundstück, das insgesamt dem Unternehmen zugeordnet wurde und insoweit den Hauseigentümer teilweise oder ganz zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Lösung

Es liegt mit der Eigennutzung ein Umsatz vor, der einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Der Ort dieses Umsatzes ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Diese Wertabgabe ist im Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG) steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), aber gem. § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG i. V. m. A 24c Abs. 7 S. 1 UStR 2000 steuerfrei.

*Als Bemessungsgrundlage sind **bis 30.06.2004** nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die entstandenen Kosten i. H. v. 2 % der linearen Abschreibung aus anteiligen Grundstücksanschaffungskosten oder Herstellungskosten für den eigen genutzten Grundstücksteil anzusetzen (A 158 Abs. 3 S. 1 UStR 2000).*

*Als Bemessungsgrundlage **ab 01.07.2004** sind nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2 und 3 UStG die entstandenen Ausgaben i. H. v. 10 % der linearen Abschreibung aus anteiligen Grundstücksanschaffungskosten oder Herstellungskosten für den eigen genutzten Grundstücksteil anzusetzen (A 155 Abs. 2 S. 2 - 4 UStR 2005, Hinweis wegen des Wechsels der Bemessungsgrundlage auf Abs. 3 des BMF-Schreibens vom 13.04.2004, Beck'sche StErlasse 500 § 10/12).*

Diese Nutzung berechtigt den Hauseigentümer für den eigenen Wohnteil nicht zum Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG); die steuerfreie Eigennutzung ist ein Ausschlussstatbestand.

2. Das Gebäude wurde **vor** dem 30.06.2004 hergestellt bzw. erworben, und der Hauseigentümer beruft sich nach Abs. 4 des BMF-Schreibens v. 13.04.2004 auf die Anwendung der Rechtsprechung des BFH v. 24.07.2003, V R 39/99, BStBl. 2004 II S. 371).

Beispiel 2

Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 1.

Lösung

Es liegt mit der Eigennutzung ein steuerbarer Umsatz vor, der einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Der Ort dieses Umsatzes ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

*Diese Wertabgabe ist im Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG) steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), wegen der Nichtanwendung des § 4 UStG **steuerpflichtig** (A 24c Abs. 7 Beispiele 3 und 4 UStR bzw. A 3.4 Abs. 7 Beispiele 3 und 4 UStAE).*

*Als Bemessungsgrundlage sind **bis 30.06.2004** nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die entstandenen Kosten i. H. v. 2 % der linearen Abschreibung aus anteiligen Grundstücksanschaffungskosten oder Herstellungskosten für den eigen genutzten Grundstücksteil anzusetzen (Hinweis auf das BMF-Schreiben v. 10.08.2007, BStBl. 2007 I S. 690).*

*Als Bemessungsgrundlage sind **ab 01.07.2004** nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2 und 3 UStG die entstandenen Ausgaben i. H. v. 10 % der linearen Abschreibung aus anteiligen Grundstücksanschaffungskosten oder Herstellungskosten für den eigen genutzten Grundstücksteil anzusetzen (A 155 Abs. 3 S. 2 - 4 UStR 2005 bzw. A 10.6 Abs. 3 S. 2 - 4 UStAE, Hinweis wegen des Wechsels der Bemessungsgrundlage auf Abs. 3 des BMF-Schreibens vom 13.04.2004, Beck'sche Steuererlasse 500 § 10/12).*

Diese Nutzung berechtigt den Hauseigentümer für den eigenen Wohnteil zum vollen Vorsteuerabzug, weil die Wertabgabe steuerpflichtig ist.

3. Das Gebäude wurde **nach** dem 30.06.2004 hergestellt bzw. erworben.

Beispiel 3

Gleicher Sachverhalt wie Beispiel 1.

Lösung

Es liegt mit der Eigennutzung ein steuerbarer Umsatz vor, der einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Der Ort dieses Umsatzes ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

*Diese Wertabgabe ist im Inland steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), wegen der Nichtanwendung des § 4 UStG **steuerpflichtig** (A 24c Abs. 7 Beispiele 3 und 4 UStR bzw. A 3.4 Abs. 7 Beispiele 3 und 4 UStAE).*

*Als Bemessungsgrundlage **ab 01.07.2004** sind nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2 und 3 UStG die entstandenen Ausgaben i. H. v. 10 % der linearen Abschreibung aus anteiligen Grundstücksanschaffungskosten oder Herstellungskosten für den eigenen genutzten Grundstücksteil anzusetzen (A 155 Abs. 3 S. 2 - 4 UStR 2005 bzw. A 10.6 Abs. 3 S. 2 - 4 UStAE). Hinweis wegen des Wechsels der Bemessungsgrundlage auf Abs. 3 des BMF-Schreibens vom 13.04.2004, Beck'sche Steuererlasse 500 § 10/12.*

Diese Nutzung berechtigt den Hauseigentümer für den eigenen Wohnteil zum vollen Vorsteuerabzug, weil die Wertabgabe steuerpflichtig ist.

Für nach dem 31.12.2010 erworbene oder hergestellte Gebäude findet die vorgenannte, unter 3. dargestellte Lösung auf Grund des zum 01.01.2011 in das UStG eingefügten § 15 Abs. 1b UStG keine Anwendung mehr. Auf die Ausführungen zum Thema „Seeling“ in Kap. 1.3.1.3. wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

1.4.1.4. Der Gegenstand hat zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt

Die nichtunternehmerische Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes wird gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nur dann einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt, wenn der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (A 3.4 Abs. 2 S. 1, 3 UStAE). In diesem Zusammenhang ist der zum 01.01.2011 in das UStG eingefügte § 15 Abs. 1b UStG zu beachten. Danach ist bei **Grundstücken**, welche sowohl für Zwecke des Unternehmens als auch für Zwecke die außerhalb des Unternehmens liegen, der Vorsteuerabzug insoweit ausgeschlossen, als er nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Besteuerung der privaten Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, bei dessen Erwerb oder Herstellung der Unternehmer die USt als Vorsteuer abziehen konnte, sind deshalb die Ausgaben für Dienstleistungen nicht einzubeziehen, für die der Unternehmer keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen konnte.

Beispiel

Am 01.04.2016 erwarb der Unternehmer Baier einen Pkw Audi zum Preis von 40.000 € zzgl. 7.600 € USt. Die USt aus dem Erwerb des Audi hat er im Umsatzsteuer-Voranmeldungszeitraum April 2016 zulässigerweise als Vorsteuer geltend gemacht. Baier verwendet den Audi ab dem Zeitpunkt der Anschaffung zu 70 % für berufliche und zu 30 % für private Zwecke. Über die vorgenannte Verwendung liegt ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vor. Im Jahr 2018 sind folgende Kosten für den Pkw angefallen:

Absetzung für Abnutzung	6.000 €
laufende Kosten	3.000 €
Kfz-Steuer	100 €
Kfz-Versicherung	400 €

Die auf die vorgenannten Aufwendungen entfallenden Umsatzsteuerbeträge hat Baier zutreffend als Vorsteuer geltend gemacht.

Lösung

Die private Mitbenutzung des Pkw Audi stellt eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG dar. In die Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG nicht die Aufwendungen für die Kfz-Steuer und die Kfz-Versicherung einzubeziehen, da diese weder zum vollen noch teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (A 10.6 Abs. 3 UStAE).

Nach der ab 01.07.2004 geltenden Neufassung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 3 UStG sind die Anschaffungskosten nicht mehr nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu verteilen. Sie sind vielmehr gleichmäßig auf den fünfjährigen Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 UStG zu verteilen (A 10.6 Abs. 3 S. 3 UStAE).

Ermittlung der Bemessungsgrundlage

Anschaffungskosten verteilt auf 5 Jahre (40.000 € : 5 Jahre)	8.000 €
zzgl. mit USt belastete Aufwendungen (laufende Kosten)	3.000 €
= Summe	11.000 €
davon 30 % (Anteil der privaten Nutzung)	3.300 €

Im Jahr 2018 beträgt die USt 627 € (3.300 € x 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG). Die USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG anteilig i. H. v. 52,25 € (627 € : 12 Monate) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Januar - Dezember 2018), in dem die sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ausgeführt worden ist.

Zur Besteuerung der Nutzung eines Fahrzeugs für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. und Beispielen dazu siehe A 15.23 Abs. 6 UStAE.

1.4.1.5. Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG

→ A 3.4 Abs. 5a UStAE

Hinweis: § 15a Abs. 6a UStG ist nochmals Gegenstand des Lehrbriefs 9.

Ist der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand ein Grundstück – insbesondere ein Gebäude als wesentlicher Bestandteil eines Grundstücks – und wird das Grundstück teilweise für unternehmensfremde (private) Tätigkeiten genutzt, so dass der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG insoweit ausgeschlossen ist (A 15.6a UStAE), entfällt eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Sofern sich später der Anteil der unternehmensfremden Nutzung des dem Unternehmensvermögen insgesamt zugeordneten Grundstücks i. S. d. § 15 Abs. 1b UStG erhöht, erfolgt grds. eine Berichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG und keine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG.

Beispiel 1

Der Unternehmer Uhlig, welcher ausschließlich vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze ausführt, lässt ein Einfamilienhaus errichten, welches zum 01.01.2018 fertig gestellt wird. Die Herstellungskosten betragen insgesamt 300.000 € zzgl. 57.000 € USt. Die Nutzfläche des Einfamilienhauses beträgt 200 m². Uhlig nutzt das Gebäude ab Fertigstellung planungsgemäß zu 40 % für seine vorsteuerunschädlichen Ausgangsumsätze und zu 60 % für private Wohnzwecke. Die laufenden Aufwendungen, die auf das gesamte Grundstück entfallen, betragen im Jahr 2018 1.500 € zzgl. 285 € USt. Uhlig hat dem zuständigen Finanzamt schriftlich mitgeteilt, dass er das Grundstück im vollen Umfang seinem Unternehmen zugeordnet hat.

Lösung

Uhlig hat das Grundstück insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet und seine Zuordnungsentcheidung dokumentiert. Da Uhlig 60 % des Gebäudes für seine privaten nichtunternehmerischen Zwecke verwendet, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG nur i. H. v. 22.800 € (57.000 € x 40 %) zulässig. Da die laufenden Kosten nicht direkt der unternehmerischen bzw. privaten Nutzung des Grundstücks zugeordnet werden können, beträgt der Vorsteuerabzug aus den laufenden Aufwendungen nach dem Verhältnis der Nutzflächen 114 € (285 € x 40 %) (§ 15 Abs. 4 S. 4 UStG).

Beispiel 2

Sachverhalt wie Beispiel 1. Zum 01.01.2020 erhöht sich die private Nutzung des Einfamilienhauses um 15 % von 60 % auf 75 %.

Lösung

Es liegt zum 01.01.2020 eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 6a UStG vor, da sich die private Nutzung erhöht hat. Die Bagatellgrenzen des § 44 UStDV sind überschritten.

Dauer des Berichtigungszeitraums gem. § 15a Abs. 1 S. 2 UStG 10 Jahre:	01.01.2018 - 31.12.2026
Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:	im Jahr 2018: 40 % im Jahr 2020: 25 %
Änderung der Verhältnisse im Jahr 2020:	15 %
Vorsteuerberichtigung im Jahr 2020 (57.000 € / 10 Jahre x 15 %) (§ 15a Abs. 5 UStG):	855 €

Der Unternehmer Uhlig muss mit der Umsatzsteuerjahreserklärung 2020 855 € Vorsteuern zu seinen Ungunsten berichtigen.

Wird das Grundstück nicht für unternehmensfremde, sondern für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S. verwendet, z. B. für ideelle Zwecke eines Vereins⁴, ist insoweit eine Zuordnung nach § 15 Abs. 1 UStG nicht möglich.⁵ Erhöht sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., erfolgt eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG. Vermindert sich später der Anteil der Nutzung des Grundstücks für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i. e. S., kann der Unternehmer aus Billigkeitsgründen eine Berichtigung entsprechend § 15a Abs. 1 UStG vornehmen (A 3.4 Abs. 5a S. 3 - 5 UStAE).

1.4.1.6. Aufmerksamkeiten

→ A 1.8 Abs. 3 UStAE

Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Zu den Aufmerksamkeiten rechnen danach gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von **60 €** (bis 31.12.2014: 40 €; beachte: Geschenkgrenze nach A 3.3 Abs. 11 UStAE nur 35 €), die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (A 1.8 Abs. 3 UStAE).

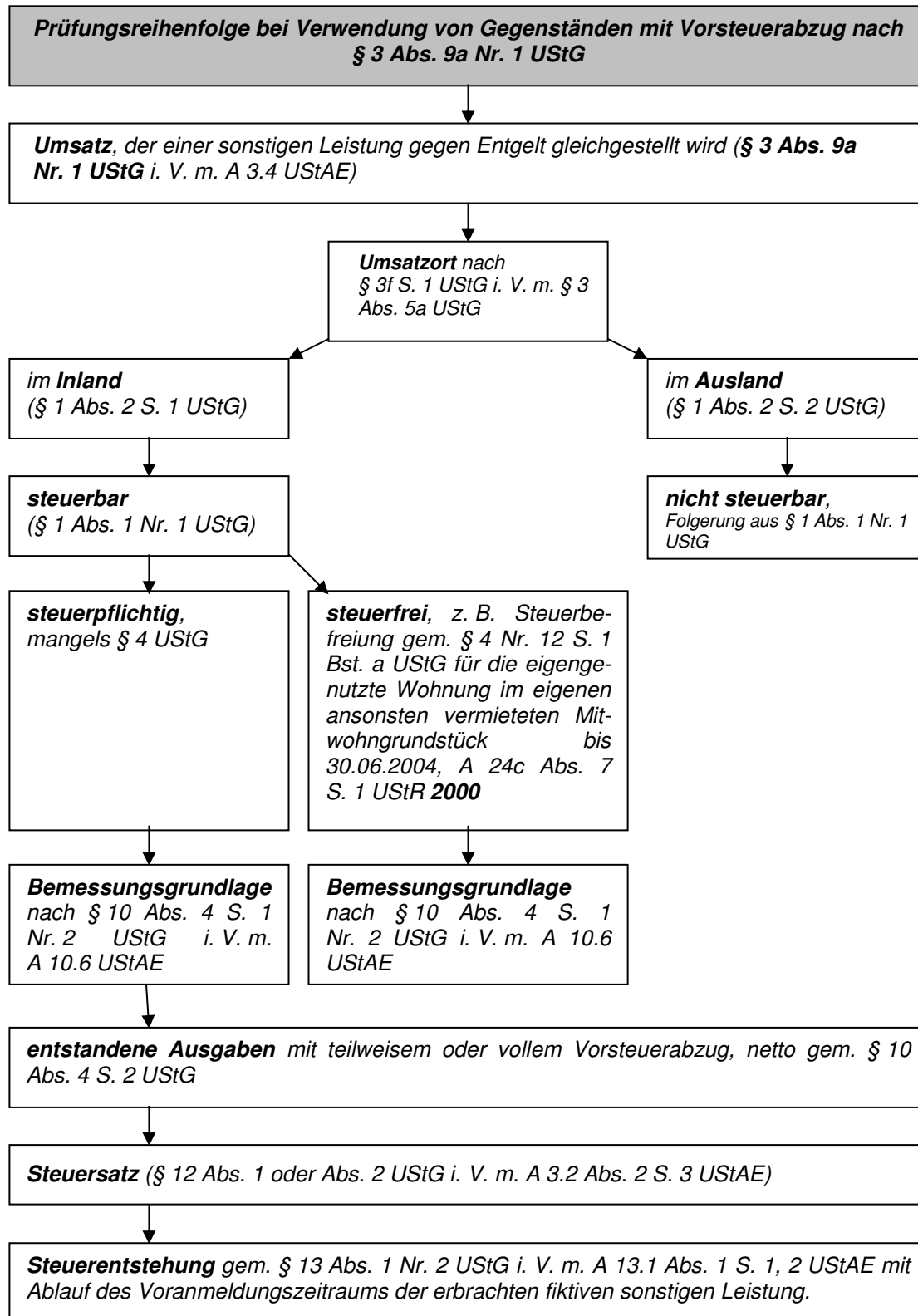
Beispiele für Aufmerksamkeiten

Blumen, Genussmittel, Buch, Tonträger, Speisen anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes etc.

⁴ Vgl. A 2.3 Abs. 1a UStAE.

⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 03.03.2011, V R 23/10, BStBl. 2012 II S. 74, i. V. m. den BMF-Schreiben v. 02.01.2012, BStBl. 2012 I S. 60 und v. 24.04.2012, BStBl. 2012 I S. 533 zu „zeitlich gestreckten Herstellungsvorgängen“ und A 15.2b Abs. 2 UStAE.

1.4.1.7. Prüfungsreihenfolge



1.4.2. Andere sonstige Leistung für außerunternehmerische Zwecke

→ § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, A 3.4 UStAE

FS
II 23.5

1.4.2.1. Voraussetzungen

- Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer,
- für Zwecke außerhalb des Unternehmens,
- keine Aufmerksamkeiten,
- keine Abhängigkeit der Besteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG von einer Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug.

1.4.2.2. Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer

Eine **andere sonstige Leistung** ist eine Leistung, die nicht unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu subsumieren ist. Dazu gehören die reinen Dienstleistungen, z. B. der Einsatz von Arbeitnehmern im Haushalt des Unternehmers, aber auch die Verwendung von Unternehmensgegenständen für private Zwecke, wenn dabei der Dienstleistungsanteil eine wesentliche Rolle spielt (A 3.4 Abs. 5 UStAE). Eine Besteuerung lässt sich jedoch umgehen, wenn der betreffende Arbeitnehmer lt. Arbeitsvertrag von vornherein sowohl für den Einsatz im unternehmerischen als auch im privaten Bereich bestimmt ist. Dann liegt im Umfang der Leistung im Privatbereich keine Wertabgabe aus dem Unternehmensbereich vor.⁶

1.4.2.3. Erbringung für Zwecke außerhalb des Unternehmens

Zur Erbringung einer sonstigen Leistung für Zwecke außerhalb des Unternehmens zählt z. B. der Einsatz von Arbeitnehmern im Privatgarten des Unternehmers.

1.4.2.4. Aufmerksamkeiten

Vergleichen Sie hierzu die Ausführungen in Kap. 1.4.1.6. und A 1.8 Abs. 3 UStAE.

1.4.2.5. Keine Abhängigkeit der Besteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG von einer Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug

Im Gegensatz zu § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ist die Besteuerung der unentgeltlichen sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG nicht von einem Vorsteuerabzugsrecht abhängig. Das gilt selbst dann, wenn die sonstige Leistung auch unter Verwendung eines unternehmerischen Gegenstands erbracht wird (wenn die Verwendung des Unternehmensgegenstands nicht als Verwendung i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Leistung das Gepräge gibt).

Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Leistungserbringung sind gem. § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG die bei der Ausführung dieses Umsatzes entstandenen Ausgaben. Im Gegensatz zu den unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG sind bei anderen sonstigen Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG sämtliche bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen, auch wenn diese nicht zum Vorsteuerabzug (z. B. Lohnkosten) berechtigt haben.

⁶ Vgl. FG München v. 24.09.1998, EFG 1999, S. 86.

Beispiel

Der Großunternehmer Hans Löwe aus München lässt sich auf geschäftlichen und privaten Fahrten von seinem Chauffeur in einer Mercedes S-Klasse fahren. Das Fahrzeug ist im Januar 2018 angeschafft worden.

Die Kosten des Fahrzeugs haben im Jahr 2018 unter Einschluss von Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung und Absetzung für Abnutzung 17.000 € betragen. Die Personalkosten für den Chauffeur betragen 35.000 €. Die Fahrten für private Zwecke beliefen sich im Jahr 2018 auf gesamt 20 %.

Lösung

Zunächst ist die Frage zu klären, ob im vorliegenden Sachverhalt die Verwendung eines Gegenstandes des Unternehmensvermögens i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG oder die Entnahme einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliegt. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, wie der Sachverhalt bei entsprechender Ausführung an einen Dritten zu beurteilen wäre. Bei der Nutzung eines Fahrzeugs mit Chauffeur steht die vom Chauffeur erbrachte Dienstleistung im Vordergrund, so dass eine Wertabgabe in Form einer sonstigen Leistung gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzunehmen ist.

Im vorliegenden Sachverhalt ist eine einheitliche Leistungsentnahme gegeben (A 3.3 Abs. 5 S. 4 UStAE). Eine Aufspaltung des Vorgangs in eine unentgeltliche Wertabgabe durch Verwendung eines unternehmerischen Gegenstandes – Verwendung des betrieblichen Pkw für Privatfahrten gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG – und eine Wertabgabe in Form einer sonstigen Leistung – Dienstleistung des Chauffeurs gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG – ist nicht vorzunehmen.

Ort der sonstigen Leistungen ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG München, von wo aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Die Bemessungsgrundlage beträgt gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG 20 % von 52.000 € (17.000 € + 35.000 €) = 10.400 €. Bei sonstigen Leistungen gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG gehören sämtliche bei der Ausführung dieses Umsatzes entstandenen Kosten zur Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG (also z. B. auch Versicherungskosten oder Kfz-Steuer bei einem Fahrzeug). Die USt beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG 19 % von 10.400 € = 1.976 €. Sie entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG i. H. v. 164,66 € (1.976 € : 12 Monate) mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums (Januar - Dezember 2018), in dem die unentgeltliche Wertabgabe ausgeführt wurde.

FS
II 23.2

1.5. Unentgeltliche Zuwendungen an das Personal

→ § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG, A 1.8 UStAE

Sowohl der Tatbestand des § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG als auch die Tatbestände des § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG erfordern, dass eine Leistung unentgeltlich an das Personal für dessen privaten Bedarf erbracht werden muss.

Nachfolgend werden bezüglich der vorgenannten Normen die Voraussetzungen dargestellt:

Art der unentgeltlichen Zuwendung an das Personal	Voraussetzungen
Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes → § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG, A 1.8 UStAE	<ul style="list-style-type: none"> • Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes • durch einen Unternehmer • an sein Personal für dessen privaten Bedarf • keine Aufmerksamkeit • Gegenstand oder Bestandteile haben zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt
Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes → § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, A 3.4 UStAE, A 1.8 UStAE	<ul style="list-style-type: none"> • Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes • für den privaten Bedarf seines Personals • Gegenstand hat zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt • keine Aufmerksamkeit
Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung → § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, A 3.4 UStAE, A 1.8 UStAE	<ul style="list-style-type: none"> • Unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer • für den privaten Bedarf seines Personals • keine Aufmerksamkeit • keine Abhängigkeit der Besteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG von einer Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug

1.5.1. Einzelne Tatbestandsvoraussetzungen

1.5.1.1. Privater Bedarf des Personals

Eine Verwendung für den privaten Bedarf des Personals liegt vor, wenn der Gegenstand für private Zwecke des Personals genutzt oder eine andere sonstige Leistung für private Zwecke des Personals erbracht wird.

1.5.1.1.1. Personal

Personal umfasst die Arbeitnehmer, ausgeschiedene Arbeitnehmer und Auszubildende. Steuerbar sind daher auch Leistungen an ausgeschiedene Arbeitnehmer auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses (A 1.8 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 S. 5 UStAE).

1.5.1.1.2. Abgrenzung entgeltliche Leistungen und unentgeltliche Wertabgaben

Es ist eine Abgrenzung zwischen entgeltlichen Leistungen, die im Rahmen eines Leistungsaustausches i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht werden, und unentgeltlichen Wertabgaben vorzunehmen.

Ein Leistungsaustausch erfordert einen wechselseitigen Zusammenhang zwischen der Leistung des Unternehmers an sein Personal und der Gegenleistung des Personals.

Von einer **entgeltlichen** Leistung ist auszugehen, wenn der Unternehmer für die Leistung gegenüber dem einzelnen Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch auf eine Geldzahlung oder eine andere Gegenleistung in Geldeswert hat (A 1.8 Abs. 1 S. 1, 4 UStAE):

- die Gegenleistung eines Arbeitnehmers besteht in Geld
Prüfung, ob der Unternehmer die Leistung mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis verbilligt abgegeben hat und deshalb die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 i. V. m. Abs. 4 UStG zu beachten ist.
- die Gegenleistung des Arbeitnehmers besteht in seiner Arbeitsleistung
Wendet der Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (seinen Arbeitnehmern) als Vergütung für geleistete Dienste neben dem Barlohn auch einen **Sachlohn** zu, bewirkt der Unternehmer mit dieser Sachzuwendung eine entgeltliche Leistung i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG, für die der Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung als Gegenleistung aufwendet (A 1.8 Abs. 1 S. 1 UStAE). Es liegt ein tauschähnlicher Umsatz i. S. d. § 3 Abs. 12 S. 2 UStG mit dem Problem der Ermittlung und Bewertung der Gegenleistung vor. In diesem Zusammenhang wird auf das Beispiel 1 in Kap. 1.5.2.2. verwiesen.

Im Bereich der Gegenleistung des Arbeitnehmers durch seine Arbeitsleistung ergeben sich die Abgrenzungsprobleme zu den unentgeltlichen Wertabgaben. Der Arbeitnehmer erhält Sachzuwendungen und sonstige Leistungen **unentgeltlich**, wenn er seine Arbeit lediglich für den vereinbarten Barlohn und unabhängig von dem an alle Arbeitnehmer gerichteten Angebot oder unabhängig von dem Umfang der gewährten Zuwendungen leistet (A 1.8 Abs. 2 S. 3 UStAE).

1.5.1.2. Nicht steuerbare Leistungen des Arbeitgebers

Sachleistungen des Arbeitgebers an sein Personal sind dann nicht steuerbar, wenn

- es sich dabei um Aufmerksamkeiten handelt (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG und § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG) oder
- die Sachleistungen überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind.

1.5.1.2.1. Aufmerksamkeiten

Vergleichen Sie hierzu die Ausführungen in Kap. 1.4.1.6. und A 1.8 Abs. 3 UStAE.

1.5.1.2.2. Überwiegend eigenbetriebliches Interesse

Nicht steuerbare Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird, insbesondere wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausbübung betrifft (A 1.8 Abs. 4 S. 1, 2 UStAE).

Beispiele

- Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung einschließlich der typischen Arbeitskleidung, insbesondere Arbeitsschutzkleidung, deren private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist.
- Das Zurverfügungstellen von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände.
- Zuwendungen i. R. v. Betriebsveranstaltungen; soweit im üblichen Rahmen.

Die Üblichkeit der Zuwendungen ist bis zu einer Höhe von 110 € einschließlich Umsatzsteuer je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung nicht zu prüfen. Die vorgenannte Grenze gilt nicht bei mehr als 2 Betriebsveranstaltungen im Jahr.

- Das Zurverfügungstellen von Betriebskindergärten.
- Die unentgeltliche Abgabe von Speisen anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z. B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung.

Weitere Beispiele sind unter A 1.8 Abs. 4 S. 3 UStAE aufgeführt.

1.5.2. Häufige Praxisfälle

1.5.2.1. Unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber

Im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber ist zunächst auf das EuGH-Urteil v. 16.10.1997 (Rs. C-258/95, FilliBeck, DB 1997, 2586) zu verweisen. Das Urteil befasste sich mit der Frage, ob die unentgeltliche Beförderung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber im Ausgangsverfahren eine Dienstleistung gegen Entgelt darstellte oder gegebenenfalls den Eigenverbrauchstatbestand gem. Art. 6 Abs. 2 der 6. EG-Richtlinie (jetzt Art. 26 Abs. 1 MwStSystRL) erfüllte. Der EuGH hat entschieden, dass die Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber keine umsatzsteuerbare Leistung darstellt, wenn sie unentgeltlich erfolgt und sie nicht konkret mit der Arbeitsleistung bzw. dem Lohn des Arbeitnehmers verknüpft ist. Die Sammelbeförderung dient nach dem Urteil grundsätzlich dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer und ist damit einer steuerbaren und steuerpflichtigen Dienstleistung gegen Entgelt gleichzustellen. In bestimmten Fällen kann die Beförderung aber auch betrieblichen Zwecken dienen, so dass eine Eigenverbrauchsbesteuerung ausgeschlossen ist. Ein steuerbarer Verwendungs- oder Dienstleistungseigenverbrauch liegt auch vor, wenn der Arbeitgeber nicht in eigenen Fahrzeugen befördert, sondern einen Arbeitnehmer mit der Beförderung in dessen Privatfahrzeug beauftragt.

Der vorgenannten Auffassung des EuGH folgt die Finanzverwaltung in A 1.8 Abs. 15 UStAE. Ergänzend wird in diesem Zusammenhang auf das Urteil des BFH v. 11.05.2000, V R 73/99, BStBl. 2000 II S. 505), verwiesen. Danach ist das **Gesamtbild der Verhältnisse** entscheidend. Die Entfernung zwischen Wohnung und der Arbeitsstätte/ersten Tätigkeitsstätte ist nur ein Umstand, der neben anderen, nachfolgend genannten Umständen in die tatsächliche Würdigung einfließt. Der BFH hat in seinem Urteil unter Bezugnahme auf das EuGH-Urteil vom 16.10.1997 (a.a.O.) folgende Indizien herausgearbeitet, die für eine Zuordnung der Beförderungsleistung zum Unternehmen sprechen:

- die Schwierigkeit, andere geeignete Verkehrsmittel zu benutzen,
- wechselnde Arbeitsstätten/Tätigkeitsstätten,
- Besonderheiten der Bauunternehmen,
- i. V. m. anderen Indizien, der Umstand, dass die Beförderungsleistungen aufgrund eines Tarifvertrags erbracht werden,
- die weiten Entfernungen, über die die Beförderungen zu wechselnden Arbeitsstätten/Tätigkeitsstätten stattfinden,
- wechselnde Beschäftigung in weit entfernten Großstädten oder Ballungsräumen, da die Anfahrt mit dem eigenen Pkw oder mit öffentlichen Verkehrsmitteln nur schwer zu bewerkstelligen wäre,
- Beschäftigung außerhalb eines „weiträumigen Arbeitsgebietes“,
- Notwendigkeit der betrieblichen Sammelbeförderung für den betrieblichen Einsatz i. S. d. § 3 Nr. 32 EStG,

- Sammelbeförderung der bisherigen Arbeitnehmer an den neuen Betriebsort nach einer Betriebsverlegung mit einer durch einen Sozialplan abgesicherten „Übernahme“ der Arbeitnehmer.

1.5.2.2. Unentgeltliche Überlassung von Fahrzeugen an das Personal

Bei der Überlassung von Fahrzeugen an das Personal muss differenziert werden, ob diese Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. In diesem Zusammenhang wird auf A 15.23 Abs. 8 ff. UStAE verwiesen.

a) Entgeltliche Überlassung

Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt. Die Überlassung des Fahrzeugs ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das **Fahrzeug dem Arbeitnehmer** für eine gewisse Dauer und **nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen** wird.

Im Falle der entgeltlichen Überlassung eines betrieblichen Fahrzeugs zu Privatzwecken des Personals liegt zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer ein tauschähnlicher Umsatz vor (§ 3 Abs. 12 S. 2 UStG).

Beispiel 1

Bei der Firma Schmidt (§ 16 UStG, monatliche Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung, keine Ausschlussumsätze) mit Sitz in München ist seit Januar 2018 die Bürokauffrau Julia Hofer angestellt. Die Entfernung zwischen der Wohnung von Julia Hofer in München und der Firma Schmidt beträgt 15 km. Julia Hofer darf aufgrund einer arbeitsvertraglichen Regelung einen zum Unternehmensvermögen der Firma Schmidt gehörenden Pkw für private Fahrten und für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte nutzen. Julia Hofer fährt im Jahr 2018 mit dem Pkw an 230 Tagen von ihrer Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte, der Firma Schmidt. Daneben nutzt sie den Pkw für Privatfahrten (3.100 km). Die Firma Schmidt hatte den Pkw Anfang des Jahres 2016 für 30.000 € zzgl. USt erworben. Der Vorsteuerabzug wurde von der Firma Schmidt zutreffend in voller Höhe geltend gemacht. Die Firma Schmidt schreibt den Pkw zutreffend über 6 Jahre ab. Im Jahr 2018 fielen für den Pkw laufende Kosten i. H. v. 6.000 € zzgl. USt an; für Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung fielen bei der Firma Schmidt insgesamt 1.000 € an. Die Aufwendungen verteilen sich gleichmäßig auf das Kalenderjahr. Der lohnsteuerrechtliche Nutzungswert wird mit durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen. Demnach beträgt die gesamte Fahrleistung des Pkw im Jahr 2018 40.000 km.

Lösung

1) Fahrzeugüberlassung an Julia Hofer

Die Überlassung des Pkw durch die Firma Schmidt an Julia Hofer erfolgt **entgeltlich**, da die Überlassung an die Arbeitnehmerin im Arbeitsvertrag geregelt ist und für eine gewisse Dauer erfolgt (A 15.23 Abs. 9 S. 1 UStAE i. V. m. A 1.8 Abs. 1 UStAE). Die entgeltliche Überlassung als Sachlohn stellt eine sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG dar. Es handelt sich um einen tauschähnlichen Umsatz (§ 3 Abs. 12 S. 2 UStG und A 15.23 Abs. 10 S. 1 UStAE). Es liegt eine langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels vor, da der Vermietungszeitraum über einen ununterbrochenen Zeitraum von 30 Tagen hinausgeht. Somit findet § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 UStG keine Anwendung. Der Leistungsort ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG i. V. m. A 3a.5 Abs. 7 UStAE der Wohnsitz der Leistungsempfängerin in München. München ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG), somit ist die Fahrzeugüberlassung steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), und mangels § 4 UStG steuerpflichtig. Bei der Fahrzeugüberlassung handelt es sich um monatliche Teilleistungen, da es sich um eine teilbare Leistung handelt, die in Teilen (monatlich) geschuldet und bewirkt wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 2 und 3 UStG i. V. m. A 13.4 UStAE).

Das Entgelt ermittelt sich wie folgt (§ 10 Abs. 2 S. 2 und 3 UStG i. V. m. § 10 Abs. 1 S. 1 UStG): Der lohnsteuerliche private Nutzungswert wird mit Hilfe eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs nachgewiesen, daher ist dieses Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zugrunde zu legen (A 1.8 Abs. 8 UStAE i. V. m. A 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 2 UStAE).

Der private Nutzungswert ermittelt sich wie folgt:

a) Ermittlung des Anteils der Privatfahrten an der Gesamtfahrleistung

gesamte Fahrleistung im Jahr 2018		40.000 km
Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte (A 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 2 UStAE) 230 Tage x 15 km x 2	6.900 km	
sonstige Privatfahrten	3.100 km	
= Summe Privatfahrten	10.000 km	10.000 km
= Anteil Privatfahrten an Gesamtfahrleistung		25 %

b) Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Pkw

laufende Kosten	6.000 €
Steuer und Versicherung, die Kosten dürfen nicht aus den Gesamtkosten ausgeschieden werden, auch wenn ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist (A 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 2 S. 3 UStAE)	1.000 €
Anschaffungskosten verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 6 Jahren (A 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 2 Beispiel 2 UStAE)	5.000 €
= Aufwendungen für den Pkw im Jahr 2018	12.000 €

Auf die Privatfahrten im Jahr 2018 entfallen damit Aufwendungen i. H. v. 3.000 € (25 % von 12.000 €). Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer beläuft sich damit auf 250 € im Monat (3.000 € / 12 Monate). Die Umsatzsteuer beträgt monatlich 47,50 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

Die Umsatzsteuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 - 3 UStG mit Ablauf der jeweiligen VAZ Januar - Dezember 2018 der Pkw-Überlassung. Steuerschuldner ist die Firma Schmidt (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

2. Vorsteuerabzug der Firma Schmidt

Die Firma Schmidt kann aus den laufenden Kosten, welche für den Pkw anfallen, den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen. Der Vorsteuerabzug i. H. v. 1.140 € (USt 19 % von 6.000 €) ist gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG mit Ablauf der jeweiligen VAZ Januar - Dezember 2018 möglich.

b) Unentgeltliche Überlassung

Von einer unentgeltlichen Überlassung von Fahrzeugen an das Personal i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, A 1.8 Abs. 2 UStAE, kann ausnahmsweise ausgegangen werden, wenn die vereinbarte **private Nutzung** des Fahrzeugs **derart gering** ist, dass sie für die Gehaltsbemessung keine wirtschaftliche Rolle spielt und nach den objektiven Gegebenheiten eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausscheidet (BFH-Urteil v. 04.10.1984, V R 82/83, BStBl. 1984 II S. 808). Danach kann eine Unentgeltlichkeit nur dann angenommen werden, wenn dem Arbeitnehmer das **Fahrzeug** aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck **nur gelegentlich**, von Fall zu Fall, an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke **überlassen** wird (A 15.23 Abs. 12 UStAE).

Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Fahrzeugüberlassung für den privaten Bedarf des Personals sind die Kosten, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG). Aus der Bemessungsgrundlage sind somit die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten auszuschneiden. Der so ermittelte Wert ist ein Nettowert, auf den die USt mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerlichen Werten ausgegangen wird. Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusetzen, aus denen die USt herauszurechnen ist (A 1.8 Abs. 8 und A 15.23 Abs. 12 S. 4 - 7 UStAE). Wird der lohnsteuerrechtliche Wert der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 8 Abs. 2 S. 2 und 3 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG mit dem vom Listenpreis abgeleiteten Pauschalwert angesetzt (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR), kann von diesem Wert auch bei der Umsatzbesteuerung ausgegangen werden, wobei jedoch keine Kürzung des inländischen Listenpreises für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge vorzunehmen ist (A 15.23 Abs. 11 UStAE).

Beispiel 2

Der Unternehmer Kurz überlässt seinem Arbeitnehmer Lang im Juli 2018 ein betriebliches Fahrzeug (kein Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug) für den ganzen Monat, da sich dessen privater Pkw zur Reparatur in der Werkstatt befand. Lang nutzt das betriebliche Fahrzeug im Juli 2018 jeweils für die Fahrt zwischen seinem Wohnort und der ersten Tätigkeitsstätte (Entfernung 50 Kilometer) und für private Fahrten. Für das Fahrzeug wird weder ein Fahrtenbuch geführt noch werden die Gesamtkosten für dieses Fahrzeug ermittelt. Der Listenpreis des Fahrzeugs zum Zeitpunkt der Erstzulassung einschließlich USt betrug 30.000 €.

Lösung

Es liegt eine unentgeltliche Fahrzeug-Überlassung durch den Unternehmer Kurz an den Arbeitnehmer Lang nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor. Bemessungsgrundlage hierfür sind die durch die Überlassung entstandenen Kosten nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG, welche aus Vereinfachungsgründen entsprechend den lohnsteuerlichen Werten angesetzt werden können (A 15.23 Abs. 11 S. 2 Nr. 1 UStAE).

Die USt für die Fahrzeug-Überlassung ist wie folgt zu ermitteln (vgl. auch Beispiel 1 in A 15.23 Abs. 11 UStAE):

<i>Fahrtstrecke Wohnung - erste Tätigkeitsstätte: 0,03 % von 30.000 € x 50 km x 1 Monat</i>	<i>450 €</i>
<i>Private Fahrten: 1 % von 30.000 € x 1 Monat</i>	<i>300 €</i>
<i>= Lohnsteuerlicher Wert gesamt brutto</i>	<i>750 €</i>
<i>Kein pauschaler Abschlag von 20 % für nicht mit Vorsteuern belastete Kosten</i>	<i>0 €</i>
<i>= Bruttowert der Fahrzeugüberlassung</i>	<i>750 €</i>
<i>darin enthaltene USt von 19/119 (A 1.8 Abs. 8 UStAE)</i>	<i>119,74 €</i>

1.5.2.3. Mahlzeiten

Bei der **Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer** ist hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage **zu unterscheiden, ob** es sich um eine **unternehmenseigene Kantine** oder um eine **vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbst betriebene Kantine handelt**. Eine unternehmenseigene Kantine ist nur anzunehmen, wenn der Unternehmer die Mahlzeiten entweder selbst herstellt oder die Mahlzeiten vor der Abgabe an die Arbeitnehmer mehr als nur geringfügig be- oder verarbeitet bzw. aufbereitet oder ergänzt. Von einer nicht selbst betriebenen Kantine ist auszugehen, wenn die Mahlzeiten nicht vom Arbeitgeber/Unternehmer selbst (d. h. durch eigenes Personal) zubereitet und an die Arbeitnehmer abgegeben werden (A 1.8 Abs. 10 S. 1 - 3 UStAE).

a) Unternehmenseigene Kantine

Bei der **unentgeltlichen Abgabe** von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) entspricht (R 8.1 Abs. 7 LStR).

Werden die Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen **entgeltlich abgegeben**, ist der vom Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis, mindestens jedoch der Wert der Besteuerung zu Grunde zu legen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht (A 1.8 Abs. 11 S. 1, 2 UStAE).

Die aktuellen amtlichen Sachbezugswerte werden jährlich mit einem BMF-Schreiben, zuletzt mit BMF-Schreiben v. 21.12.2017, Beck'sche StErlasse 20 § 8/3 für das Jahr 2018, veröffentlicht.

Beispiel 1

Der Arbeitnehmer Keller nimmt im Juni 2018 in der unternehmenseigenen Kantine kostenlos sein Mittagessen ein.

Lösung

Es erfolgt eine unentgeltliche Abgabe des Mittagessens. Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht (A 1.8 Abs. 11 S. 1 UStAE).

Nach dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV ist für das Mittagessen jeweils ein Wert von 3,23 € anzusetzen, vgl. BMF-Schreiben v. 21.12.2017, a. a. O. Das Entgelt ermittelt sich jeweils wie folgt: 3,23 € abzüglich der Umsatzsteuer 0,52 € (19 % aus 3,23 €) = 2,71 €.

Beispiel 2

Der Arbeitnehmer Lindner zahlt im Juni 2018 in der unternehmenseigenen Kantine jeweils 1,00 € für das Mittagessen.

Lösung

Es erfolgt eine entgeltliche Abgabe des Mittagessens. Es ist daher der vom Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis, mindestens jedoch der Wert der Besteuerung zu Grunde zu legen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV entspricht (A 1.8 Abs. 11 S. 2 UStAE).

Nach dem amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV ist für das Mittagessen jeweils ein Wert von 3,23 € anzusetzen, da dieser höher als das durch den Arbeitnehmer gezahlte Entgelt ist (BMF-Schreiben v. 21.12.2017, a. a. O.).

Das Entgelt ermittelt sich jeweils wie folgt: 3,23 € abzüglich der Umsatzsteuer 0,52 € (19 % aus 3,23 €) = 2,71 €.

b) Nicht durch den Unternehmer (Arbeitgeber) selbst betriebene Kantine oder Gaststätte

Bei der Abgabe von Mahlzeiten durch eine vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbst betriebene Kantine oder Gaststätte gilt Folgendes:

- 1. Vereinbart der Arbeitgeber mit dem Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt die Zubereitung** und die Abgabe von Essen an die Arbeitnehmer zum Verzehr an Ort und Stelle **und hat der Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt einen Zahlungsanspruch gegen den Arbeitgeber**, liegt einerseits ein Leistungsaustausch zwischen Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt und Arbeitgeber und andererseits ein Leistungsaustausch des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vor. Der Arbeitgeber bedient sich in diesen Fällen des Kantinenbetreibers bzw. Gastwirts zur Beköstigung seiner Arbeitnehmer. Sowohl in dem Verhältnis Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt - Arbeitgeber als auch im Verhältnis Arbeitgeber - Arbeitnehmer liegt eine sonstige Leistung vor. Auf das Beispiel 1 im A 1.8 Abs. 12 UStAE wird in diesem Zusammenhang verwiesen.
- 2. Bestellt der Arbeitnehmer in einer Gaststätte selbst sein gewünschtes Essen nach der Speisekarte und bezahlt dem Gastwirt den – ggf. um einen Arbeitgeberzuschuss geminderten – Essenspreis**, liegt eine sonstige Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer vor.

Ein Umsatzgeschäft zwischen Arbeitgeber und Gastwirt besteht nicht. Im Verhältnis des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer ist die Zahlung des Essenszuschusses ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang.

Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Gastwirt gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten Arbeitgeberzuschusses (Entgelt von dritter Seite).

Beispiel

Das Einzelunternehmen Schmidt (§ 16 UStG und monatliche Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung) hat mit einem nahe gelegenen Imbiss vereinbart, dass die Arbeitnehmer der Firma Schmidt die Möglichkeit haben, in dem Imbiss ein Mittagessen nach Wahl einzunehmen. Zu diesem Zweck gibt die Firma Schmidt an ihre Arbeitnehmer Essensmarken im Wert von 2 € aus, die die Arbeitnehmer dem Imbissbetreiber übergeben und somit lediglich den Differenzbetrag für das Mittagessen zahlen. Für den Monat Juli 2018 rechnet der Imbissbetreiber gegenüber der Firma Schmidt wie folgt ab:

100 Essensmarken zu 2,00 €	=	200,00 €
darin enthaltene Umsatzsteuer 19%	=	31,93 €
Entgelt	=	168,07 €

Lösung

Die Arbeitnehmer der Firma Schmidt können im Imbiss ein Mittagessen ihrer Wahl nach der Speisekarte aussuchen und bezahlen dem Imbissbetreiber den um den Wert der Essensmarke geminderten Preis. Somit liegt keine Leistung des Imbissbetreibers an die Firma Schmidt (Arbeitgeber), sondern eine Leistung des Imbissbetreibers an die Arbeitnehmer vor (A 1.8 Abs. 12 Nr. 2 UStAE). Im Verhältnis der Firma Schmidt zu den Arbeitnehmern ist die Zahlung des Essenszuschusses ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang (A 1.8 Abs. 12 Nr. 2 S. 3 UStAE). Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung (Restaurationsleistung) des Imbissbetreibers an den jeweiligen Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Imbissbetreiber gezahlte Essenspreis zuzüglich des gezahlten Arbeitgeberzuschusses. Die Zahlungen stellen für den Imbissbetreiber Entgelt von dritter Seite dar (§ 10 Abs. 1 S. 3 UStG i. V. m. A 1.8 Abs. 12 Nr. 2 S. 4 UStAE).

Der Firma Schmidt steht aus der Abrechnung des Imbissbetreibers kein Vorsteuerabzug gem. § 15 UStG zu, da keine Leistung für das Unternehmen der Firma Schmidt erbracht wurde.

3. Vereinbart der Arbeitgeber mit einem selbständigen Kantinenpächter (z. B. Caterer), dass dieser die Kantine in den Räumen des Arbeitgebers betreibt und die Verpflegungsleistungen an die Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbringt, liegt ein Leistungsaustausch zwischen Caterer und Arbeitnehmer vor.⁷ Auf das Beispiel 3 im A 1.8 Abs. 12 UStAE wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

In den Fällen, in denen **Verpflegungsleistungen anlässlich einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers** vom Arbeitgeber empfangen und in voller Höhe getragen werden, kann der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug aus den entstandenen Verpflegungskosten in Anspruch nehmen, wenn die Aufwendungen durch Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer auf den Namen des Unternehmers oder durch Kleinbetragsrechnungen i. S. d. § 33 UStDV belegt sind. Es liegt keine einer entgeltlichen Leistung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe vor. Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten des Arbeitnehmers für eine dienstlich veranlasste Hotelübernachtung einschließlich Frühstück und kürzt der Arbeitgeber wegen des Frühstücks dem Arbeitnehmer den ihm zustehenden Reisekostenzuschuss auch um einen höheren Betrag als den maßgeblichen Sachbezugswert, liegt keine entgeltliche Frühstücksgestellung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor (A 1.8 Abs. 13 UStAE).

⁷ Vgl. BFH-Beschluss vom 18.07.2002, V B 112/01, BStBl. 2003 II S. 675.

1.6. Ort der unentgeltlichen Wertabgabe

→ § 3f UStG, A 3f.1 UStAE

Die Vorschrift des § 3f UStG regelt für die einer unentgeltlichen Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellten Tatbestände als Leistungsort den Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Werden die unentgeltlichen Wertabgaben von einer Betriebsstätte ausgeführt, so gilt diese als Ort der Leistung.

Beispiel

Der Unternehmer Hans Träger aus Hamburg schenkt seinem Sohn zum Geburtstag einen Laptop, welchen er aus dem Unternehmensvermögen entnimmt.

Lösung

Ort der Lieferung ist gem. § 3f S. 1 UStG Hamburg, da der Unternehmer Träger sein Unternehmen von Hamburg aus betreibt.

Die Regelung des § 3f UStG findet ebenso für die Sachzuwendung eines Unternehmers an sein Personal zu dessen privaten Bedarf Anwendung.

Beispiel

Der Unternehmer Ahnert aus München überlässt seinem Arbeitnehmer Maier zur Belohnung für dessen gute Leistungen für eine Woche das seinem Unternehmen gehörende Ferienhaus in Italien.

Lösung

Ort der sonstigen Leistung ist gem. § 3f S. 1 UStG München, da der Unternehmer Ahnert sein Unternehmen von München aus betreibt. Somit ist der Umsatz steuerbar, obwohl der Arbeitnehmer ein Ferienhaus in Italien nutzt (es sei denn, das Ferienhaus stellt eine Betriebsstätte dar, dann wäre die Leistung von dort erbracht).

Klausurtechnik

Denken Sie in Klausuren in Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe bitte immer an die Vorschrift des § 3f UStG für die Bestimmung des Umsatzortes. Hier wird fälschlicherweise immer wieder § 3 Abs. 6 bzw. 7 UStG oder z. B. § 3a UStG zur Anwendung gebracht.

1.7. Ermäßigter Steuersatz, Steuerbefreiungen und Option zur Steuerpflicht

1.7.1. Lieferungen gem. § 3 Abs. 1b UStG

→ A 3.2 Abs. 2 UStAE

Aus der Gleichstellung der unentgeltlichen Wertabgaben mit einer entgeltlichen Lieferung folgt, dass bei Vorliegen der in den §§ 4 bzw. 12 UStG bezeichneten Voraussetzungen die unentgeltlichen Wertabgaben **ermäßigt besteuert** werden bzw. der **Steuerbefreiung** unterliegen. Für unentgeltliche Wertabgaben i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG greift die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen jedoch nicht (§ 6 Abs. 5 UStG i. V. m. A 3.2 Abs. 2 S. 1 UStAE) (vgl. für Entnahme eines Pkw mit anschließendem Verbringen in ein Drittland ausdrücklich auch BFH v. 19.02.2014, XI R 9/13, BStBl. 2014 II S. 597).

Hinsichtlich der **Entnahme von Grundstücken** sind **folgende Besonderheiten zu beachten**:

a) Rechtslage bis 30.06.2004

Nach der früheren Auffassung der Finanzverwaltung fiel unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 Bst. a UStG auch die gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Entnahme von Grundstücken für Zwecke außerhalb des Unternehmens (A 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR **2000**).

Beispiel 1 (Rechtslage bis 30.06.2004)

Im Juni 2004 schenkte der Pkw-Händler Ahnert seinem Sohn ein im April 2004 für 1.000.000 € zzgl. 160.000 € USt angeschafftes unbebautes Grundstück, welches er bis dahin unternehmerisch genutzt hatte. Die auf den Kaufpreis entfallende USt hatte Ahnert als Vorsteuer geltend gemacht. Der Sohn will auf diesem Grundstück für private Zwecke einen Swimmingpool bauen. Der Wert des Grundstücks hat sich bis zum Entnahmezeitpunkt nicht verändert.

Lösung

Der Pkw-Händler Ahnert tätigt eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, da er das Grundstück für unternehmensfremde Zwecke entnimmt. Diese ist steuerbar, aber nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG i. V. m. A 71 Abs. 2 Nr. 2 UStR 2000 steuerfrei.

b) Rechtslage ab 01.07.2004

Laut dem BMF-Schreiben vom 13.04.2004, BStBl. 2004 I S. 469, mit welchem das BMF auf das Seeling-Urteil des EuGH vom 08.05.2003 (vgl. Kap. 1.3.1.3.) reagiert hatte, war die Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/Gebäudes jedoch nicht mehr gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG umsatzsteuerfrei. Das BMF führt in diesem Zusammenhang aus, dass bei einer richtlinienkonformen Auslegung die Gleichstellungsfiktion des Art. 5 Abs. 6 der 6. EG-Richtlinie nicht so weit reiche, dass die Entnahme bei der gebotenen engen Auslegung des Art. 13 Teil B Bst. g der 6. EG-Richtlinie umsatzsteuerfrei sei (jetzt: Art. 16 bzw. Art. 135 Abs. 1 Bst. j/k der MwStSystRL). Diese geänderte Rechtsauffassung des BMF war allerdings in der steuerlichen Fachliteratur auf Kritik gestoßen und wurde als nicht mit den Vorgaben der MwStSystRL vereinbar angesehen.

Die vorgenannten Ausführungen des BMF waren für Grundstücke/Gebäude anzuwenden, die ab dem 01.07.2004 angeschafft oder hergestellt wurden. Berief sich ein Unternehmer jedoch auf die Grundsätze des Seeling-Urteils, waren diese Grundsätze schon vor dem 01.07.2004 anzuwenden, vgl. auch Kap. 0.

Die Ausführungen des o.g. BMF-Schreibens vom 13.04.2004 wurden im A 71 Abs. 1 S. 1 UStR 2005 niedergelegt, wonach von der Steuerfreiheit gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG die Entnahme von unbebauten und bebauten Grundstücken ausgenommen wurde.

Beispiel 2 (Rechtslage ab 01.07.2004)

Vgl. Sachverhalt Beispiel 1, jedoch hatte der Pkw-Händler das Grundstück, welches er seinem Sohn im Januar 2008 schenkt, im August 2004 angeschafft.

Lösung

Der Pkw-Händler Ahnert tätigt eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, da er das Grundstück für unternehmensfremde Zwecke entnimmt. Die Grundstücksentnahme ist jedoch nicht nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG i. V. m. A 71 Abs. 1 S. 1 UStR 2005 steuerfrei, da das Grundstück nach dem 30.06.2004 angeschafft wurde (BMF-Schreiben vom 13.04.2004, BStBl. 2004 I, S. 469).

Als Bemessungsgrundlage für den Umsatz ist gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für das Grundstück zum Zeitpunkt der Entnahme i. H. v. 1.000.000 € anzusetzen. Die USt beträgt 190.000 €, 19 % von 1.000.000 € gem. § 12 Abs. 1 UStG. Sie entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 2008.

c) Rechtslage ab 01.10.2008

Die Europäische Kommission hatte gegen die Bundesrepublik Deutschland auf Grund der durch diese ab dem 01.07.2004 vertretenen o.g. Rechtsauffassung ein Vertragsverletzungsverfahren eingeleitet. Die Europäische Kommission hatte Deutschland in diesem Verfahren förmlich aufgefordert, seine Umsatzsteuervorschriften für Grundstücksentnahmen zu ändern.

Mit Schreiben vom 22.09.2008, BStBl. 2008 I S. 895 hatte das BMF dann seine bis dahin vertretene umstrittene Rechtsauffassung korrigiert und sieht seither die Entnahme eines Grundstücks, wie vergleichbare entgeltliche Lieferungen, als steuerfrei an.

Für Entnahmen bis zum 30.09.2008 wurde es von der Verwaltung nicht beanstandet, wenn sich ein Unternehmer auf die Ausführungen des A 71 Abs. 1 S. 1 UStR 2008 und des BMF-Schreibens v. 13.04.2004, BStBl. 2004 I, S. 469 berief.

Beispiel 3 (Rechtslage ab 01.10.2008)

Vgl. Sachverhalt Beispiel 2, jedoch schenkt der Pkw-Händler das Grundstück seinem Sohn im November 2018.

Lösung

Der Pkw-Händler Ahnert tätigt eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG, da er das Grundstück für unternehmensfremde Zwecke entnimmt. Diese ist steuerbar, aber nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG i. V. m. BMF-Schreiben vom 22.09.2008 (a. a. O.) steuerfrei.

Nach dem mit Wirkung vom 01.11.2010 in Kraft getretenen UStAE ist die Entnahme von Grundstücken, unabhängig davon, ob damit ein Rechtsträgerwechsel verbunden ist, nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG steuerfrei (A 4.9.1 Abs. 2 Nr. 6 UStAE).

Die unentgeltliche Übertragung des Miteigentums an einem Betriebsgrundstück durch einen Unternehmer auf seinen Ehegatten ist eine nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG steuerfreie Wertabgabe des Unternehmers, auch wenn das Grundstück weiterhin für Zwecke des Unternehmens verwendet wird. Hinsichtlich des dem Unternehmer verbleibenden Miteigentumsanteils liegt keine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG vor (A 3.3 Abs. 8 S. 2, 3 UStAE).

Eine **Option** zur Steuerpflicht nach § 9 UStG kommt allenfalls bei unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen in Betracht (A 3.2 Abs. 2 S. 4 UStAE).

1.7.2. Sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG

→ A 3.2 Abs. 2 UStAE

Aus der Gleichstellung der unentgeltlichen Wertabgaben mit einer sonstigen entgeltlichen Leistung folgt ebenfalls, dass bei Vorliegen der in den §§ 4 bzw. 12 UStG bezeichneten Voraussetzungen die unentgeltlichen Wertabgaben **ermäßig besteuert** werden bzw. der **Steuerbefreiung** unterliegen.

Das gilt allerdings nicht für die Tatbestände der Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr. Nach § 7 Abs. 5 UStG ist die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen ausgeschlossen, die der Unternehmer für außerunternehmerische Zwecke oder für den privaten Bedarf des Personals erbringt, auch wenn im Übrigen die Voraussetzungen des § 7 UStG vorliegen (A 3.2 Abs. 2 S. 2 UStAE).

Eine **Option** zur Steuerpflicht nach § 9 UStG kommt bei unentgeltlichen Wertabgaben i. S. d. § 3 Abs. 9a UStG nicht in Betracht (A 3.2 Abs. 2 S. 4, A 9.1 Abs. 2 S. 3 UStAE).

1.8. Ermittlung der Bemessungsgrundlage

1.8.1. Lieferungen gem. § 3 Abs. 1b UStG

→ § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG, A 10.6 Abs. 1, 2 UStAE

Als Bemessungsgrundlage für einen Umsatz i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG ist

- der **Einkaufspreis** zzgl. der Nebenkosten im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung (Grundsatz) oder
- die **Selbstkosten** (wenn ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden kann)

heranzuziehen (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG). Die auf die Wertabgabe entfallende USt gehört nicht zur Bemessungsgrundlage (A 10.6 Abs. 1 S. 7 UStAE).

1.8.1.1. Einkaufspreis

Bei den einer Lieferung gleichgestellten Wertabgaben i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage **grundsätzlich vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten** für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung auszugehen.

Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis und kann daher aus aktuellen Einkäufen oder aber aus Angeboten abgeleitet werden (A 10.6 Abs. 1 S. 1, 2 UStAE).

Beispiel

Der Bäckermeister Paulig hat am 01.08.2015 einen Pkw Audi zum Preis von 25.000 € zzgl. 4.750 € USt (19 %) erworben und seinem Unternehmensvermögen zugeordnet, da er diesen ausschließlich unternehmerisch nutzte. Dementsprechend nahm er den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch.

Am 10.10.2018 schenkt er den Audi, welcher zu diesem Zeitpunkt in der Buchhaltung mit einem Buchwert von 5.000 € geführt wurde, seiner Tochter zum bestandenen Abitur. Zum Zeitpunkt der Schenkung weist die „Schwacke-Liste“ für den Audi einen Preis von 7.000 € brutto aus.

Lösung

Die unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG bemisst sich gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG nach dem Einkaufspreis eines gleichartigen Fahrzeugs. Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG beträgt 5.882 € (7.000 € abzüglich 1.118 € USt, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG). Die USt beträgt 1.118 € und entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Oktober 2018.

Nachträgliche Preisnachlässe für den betreffenden Gegenstand, z. B. durch Skonti, Rabatte etc., mindern den Einkaufspreis und sind entsprechend zu berücksichtigen. Es ist somit nicht auf den vom Unternehmer für diesen Gegenstand tatsächlich aufgewendeten Einkaufspreis abzustellen. Der Begriff der Nebenkosten i. S. d. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG deckt sich mit dem ertragsteuerlichen Begriff der Anschaffungsnebenkosten (H 6.2 „Nebenkosten“ EStH 2017).

Nebenkosten stellen somit alle Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Gegenstandes stehen, soweit sie dem Gegenstand einzeln zugeordnet werden können, z. B. Aufwendungen für Verpackung, Versicherung und Zoll.

1.8.1.2. Selbstkosten

Kann ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden, sind als Bemessungsgrundlage die **Selbstkosten** anzusetzen. Diese umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung entstandenen Kosten (A 10.6 Abs. 1 S. 3, 4 UStAE).

Der Begriff der Selbstkosten i. S. d. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG entspricht dem ertragsteuerlichen Begriff der Herstellungskosten, vgl. H 6.3 „Herstellungskosten“ EStH 2017 und der handelsrechtlichen Definition in § 255 Abs. 2 HGB.

Herstellungskosten sind danach die Aufwendungen, die durch den Verbrauch von Gütern und die Inanspruchnahme von Diensten für die Herstellung eines Gegenstandes entstehen. Dazu gehören u.a. die Materialkosten, die Fertigungskosten und die Sonderkosten der Fertigung. Bei der Berechnung der Herstellungskosten müssen auch angemessene Teile der notwendigen Materialgemeinkosten, der notwendigen Fertigungsgemeinkosten und des Wertverzehr des Anlagevermögens eingerechnet werden (§ 255 Abs. 2 S. 1 - 3 HGB).

Nicht zu den Herstellungskosten gehören die Vertriebskosten und, mangels tatsächlicher Entstehung, kalkulatorische Kosten, wie z. B. ein kalkulatorischer Gewinnzuschlag oder der Wert der eigenen Arbeitsleistung des Unternehmers (fiktiver Unternehmerlohn), wenn er bei der Herstellung des Gegenstandes selbst mitgewirkt hat (§ 255 Abs. 2 S. 4 HGB; H 6.3 „Kalkulatorische Kosten“ EStH 2017).

1.8.2. Sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9a UStG

→ § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 und 3 UStG, A 10.6 Abs. 3, 4 UStAE

Bei den einer sonstigen Leistung gleichgestellten Wertabgaben i. S. d. § 3 Abs. 9a UStG bilden die bei der Ausführung der Leistung **entstandenen Kosten** die Bemessungsgrundlage. Unter diesen Kosten sind die Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung zu verstehen. Soweit ein Gegenstand für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird, zählen auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten für diesen Gegenstand zu diesen Ausgaben. Diese sind nicht nach ertragsteuerlichen Grundsätzen (Absetzung für Abnutzung), sondern, sofern die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 500 € betragen haben, gleichmäßig auf den nach § 15a UStG für diesen Gegenstand jeweils maßgeblichen Berichtigungszeitraum zu verteilen. In diese Kosten sind, unabhängig von der Einkunftsermittlungsart, die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge nicht einzubeziehen (A 10.6 Abs. 3 S. 1 - 4 UStAE).

1.8.2.1. Sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

Besteht die Wertabgabe in der Verwendung eines Gegenstandes (§ 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG), sind nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG aus der Bemessungsgrundlage solche Kosten auszuscheiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Dabei ist es unerheblich, ob das Fehlen des Abzugsrechts darauf zurückzuführen ist, dass

- a) für die Leistung an den Unternehmer keine USt geschuldet wird oder
- b) die USt für die empfangene Leistung beim Unternehmer nach § 15 Abs. 1a oder 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder
- c) die Aufwendungen in öffentlichen Abgaben (Steuern, Gebühren oder Beiträgen) bestehen.

Beispiel

Der Unternehmer Fritz Keller nutzt den am 30.06.2016 für 50.000 € zzgl. 9.500 € USt (19 %) angeschafften Pkw zu 30 % für private Fahrten. Die im Kaufpreis enthaltene USt i. H. v. 9.500 € machte Fritz Keller als Vorsteuer geltend. Fritz Keller führt ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. Die Nutzungsdauer des Pkw beträgt 5 Jahre. Fritz Keller sind im Jahr 2018 im Zusammenhang mit dem Pkw folgende Kosten entstanden: mit USt belastete Aufwendungen ohne Absetzung für Abnutzung 7.000 €; Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung 1.500 €.

Lösung

Der Unternehmer Fritz Keller hat sein Wahlrecht hinsichtlich der Zuordnung des Pkw dahingehend ausgeübt, dass er diesen dem Unternehmensvermögen zugeordnet hat (A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. b UStAE). Daher konnte er die für den Erwerb des Pkw gesondert ausgewiesene USt i. H. v. 9.500 € nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abziehen.

Aufgrund der privaten Mitbenutzung des Pkw durch Fritz Keller liegt eine unentgeltliche Wertabgabe i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor. Nach der seit dem 01.07.2004 geltenden Neuregelung des § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 2, 3 UStG ist für die Bemessungsgrundlage nicht mehr die nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu ermittelnde Abschreibung maßgebend, sondern die Anschaffungskosten sind anteilig auf den fünfjährigen Berichtigungszeitraum des § 15a Abs. 1 S. 1 UStG zu verteilen (A 10.6 Abs. 3 S. 2 - 4 UStAE).

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Anschaffungskosten verteilt auf 5 Jahre (50.000 € : 5 Jahre) (§ 15a Abs. 1 UStG)	10.000 €
mit USt belastete Aufwendungen	7.000 €
= Summe	17.000 €
davon 30 % (Anteil der privaten Nutzung)	5.100 €

Gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 S. 1 UStG bleiben bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage diejenigen Ausgaben außer Ansatz, vorliegend die Kfz-Steuer und die Kfz-Versicherung, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (A 10.6 Abs. 3 S. 5 UStAE).

Im Jahr 2018 beträgt die USt 969 € (5.100 € x 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG). Die USt entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG anteilig i. H. v. 80,75 € (969 € : 12 Monate) mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums (Januar - Dezember 2018), in dem die sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG ausgeführt worden ist.

Zur Bemessungsgrundlage zählen auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert worden sind (A 10.6 Abs. 3 S. 7 UStAE). Zur Bemessungsgrundlage bei nichtunternehmerischer Verwendung eines dem Unternehmen (teilweise) zugeordneten Fahrzeugs siehe A 15.23 UStAE.

1.8.2.2. Sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Bei der Ausführung übriger sonstiger Leistungen zu unternehmensfremden Zwecken nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG sind hingegen Kosten, bezüglich derer kein Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte, nicht aus der Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG herauszurechnen. Vgl. hierzu das Beispiel in Kap. 1.4.2.5.

1.9. Steuerentstehung

→ § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG, A 13.1 Abs. 1 S. 1, 2 UStAE

Bei den unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG entsteht die USt mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die als entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen geltenden Wertabgaben ausgeführt worden sind.

Beispiel

Am 10.07.2018 schenkt der Unternehmer Krüger seinem Sohn Boris, welcher sich zu diesem Zeitpunkt als Tischler selbständig machte, eine hochwertige Drehmaschine, welche er seinem Maschinenhandel in Dresden entnahm. Diese Maschine hatte Krüger am 16.10.2017 für 10.000 € zzgl. 1.900 € USt, welche Krüger als Vorsteuer geltend gemacht hatte, erworben. Zum 01.07.2018 erhöhte der Lieferant die Preise für diese Drehmaschine um 5 %. Seinen Kunden würde Krüger zum 10.07.2018 15.000 € brutto in Rechnung stellen.

Lösung

Die Schenkung des Unternehmers Krüger an seinen Sohn Boris wird gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt. Die Entnahme ist dem Grunde nach steuerbar, da Krüger aus dem Erwerb der Maschine zum Vorsteuerabzug berechtigt war (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG). Umsatzort ist Dresden (§ 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG). Dresden ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Umsatz ist somit gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig (§ 4 UStG).

Bemessungsgrundlage ist der Einkaufspreis zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG). Dieser beträgt 10.500 € (105 % von 10.000 €). Die USt beträgt 1.995 € (10.500 € x 19 %) (§ 12 Abs. 1 UStG). Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Juli 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Erfolgt die unentgeltliche Wertabgabe über mehrere Voranmeldungszeiträume, ist jeder dieser Zeiträume für sich zu beurteilen. Die USt für die unentgeltliche Wertabgabe entsteht mit Ablauf jedes Voranmeldungszeitraums, vgl. Beispiel in Kap. 1.8.2.1.

Klausurtechnik

Auch in den Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe ist in Klausuren auf den Zeitpunkt der Steuerentstehung sowie die Steuerschuldnerschaft (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) einzugehen. Denken Sie bitte daran.

KT
24

2. Die Kleinunternehmerregelung

→ § 19 UStG, A 19.1 - 19.5 UStAE

VP
24

Klausurtechnik

Die Kleinunternehmerregelung ist regelmäßig – zumindest in Teilbereichen – Gegenstand von Klausuren. In Klausuren wird teilweise nicht beachtet, dass dem Leistungsempfänger aus der Rechnung eines Kleinunternehmers kein Vorsteuerabzug zusteht. Im Zusammenhang mit der Vorschrift des § 13b UStG wird des Weiteren häufig die Regelung des § 13b Abs. 5 S. 8 UStG – auch als Negativabgrenzung – nicht angesprochen.

FS
II 24

2.1. Allgemeines

Von Unternehmern, deren Gesamtumsatz im Vorjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird, wird einerseits keine Umsatzsteuer erhoben, andererseits steht ihnen aber auch kein Vorsteuerabzug zu (§ 19 Abs. 1 UStG). Die vorgenannten Unternehmer haben jedoch die Möglichkeit, zur Regelbesteuerung zu optieren (§ 19 Abs. 2 UStG).

In ihrer praktischen Auswirkung führt die Vorschrift des § 19 UStG dazu, dass der Kleinunternehmer seine Leistungen gegenüber Endverbrauchern und nicht vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen um die Differenz zwischen der nicht zu entrichtenden Umsatzsteuer und den nicht abziehbaren Vorsteuern billiger als im Falle der Besteuerung anbieten kann. Bei Leistungen gegenüber vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmern schlägt der Vorteil der faktischen „Steuerbefreiung“ allerdings in einen Wettbewerbsnachteil gegenüber regelversteuernden Unternehmern um. Die Vorschrift des § 19 UStG wird deshalb teilweise als ein Fremdkörper in dem auf Belastung des Endverbrauchers ausgerichteten Umsatzsteuerrecht angesehen.

2.2. Voraussetzungen

- Unternehmer, der im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig ist
- der Umsatz hat im Vorjahr nicht mehr als 17.500 € betragen und wird im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 € betragen
- keine Option gem. § 19 Abs. 2 UStG.

2.3. Maßgebender Personenkreis

→ § 19 Abs. 1 S. 1 UStG

Die Kleinunternehmerregelung findet nur dann Anwendung, wenn der Unternehmer im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ansässig ist (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG i. V. m. A 19.1 Abs. 1 S. 1 UStAE).

2.4. Umsatzgrenzen

→ § 19 Abs. 1 und 3 UStG

Die für Umsätze i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG geschuldete Umsatzsteuer wird von Unternehmern nicht erhoben, wenn der im § 19 Abs. 1 S. 2 UStG bezeichnete Umsatz zusätzlich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich 50.000 € nicht übersteigen wird.

2.4.1. Beginn der unternehmerischen Tätigkeit im laufenden Kalenderjahr

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist in diesen Fällen allein auf den **voraussichtlichen** Umsatz des laufenden Kalenderjahres abzustellen.

Im Jahr der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit ist dabei die Umsatzgrenze von 17.500 € (nicht 50.000 €) maßgeblich (A 19.1 Abs. 4 S. 1 und 2 UStAE).

Bei einem **Unternehmer**, der seinen **landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet und dessen unternehmerische Betätigung** im Bereich der Landwirtschaft **sich in dieser Verpachtung erschöpft**, so dass die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG nicht mehr angewendet werden kann, kann zu Beginn der Verpachtung für die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG aus Vereinfachungsgründen auf den voraussichtlichen Gesamtumsatz des laufenden Kalenderjahres abgestellt werden (ohne Berücksichtigung der im Rahmen des landwirtschaftlichen Betriebs erzielten Umsätze). Beginnt die Verpachtung im Laufe eines Jahres, werden ebenfalls zur Vereinfachung die vor der Verpachtung erzielten Umsätze, die unter die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG fallen, bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes des laufenden Jahres nicht berücksichtigt (A 19.1 Abs. 4a UStAE).

Der erwartete voraussichtliche Umsatz ist in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 S. 3 und 4 UStG i. V. m. A 19.3 Abs. 3 UStAE).

2.4.2. Die Unternehmereigenschaft hat bereits im Vorjahr bestanden

a) Umsatz im Vorjahr

Sofern die Unternehmereigenschaft bereits im Vorjahr bestanden hat, ist der tatsächliche Jahresgesamtumsatz des Vorjahres und der zu erwartende voraussichtliche Umsatz im laufenden Kalenderjahr maßgebend.

Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Vorjahres ausgeübt, so ist der tatsächliche Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 S. 3 UStG i. V. m. A 19.3 Abs. 3 UStAE).

Angefangene Kalendermonate sind bei der Umrechnung als volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, dass die Umrechnung nach Tagen zu einem niedrigeren Jahresgesamtumsatz führt (§ 19 Abs. 3 S. 4 UStG).

b) Voraussichtlicher Umsatz im laufenden Kalenderjahr

Neben der für das Vorjahr geltenden Umsatzgrenze darf der **voraussichtliche** Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr nicht die Grenze von 50.000 € übersteigen (A 19.1 Abs. 3 S. 2 UStAE).

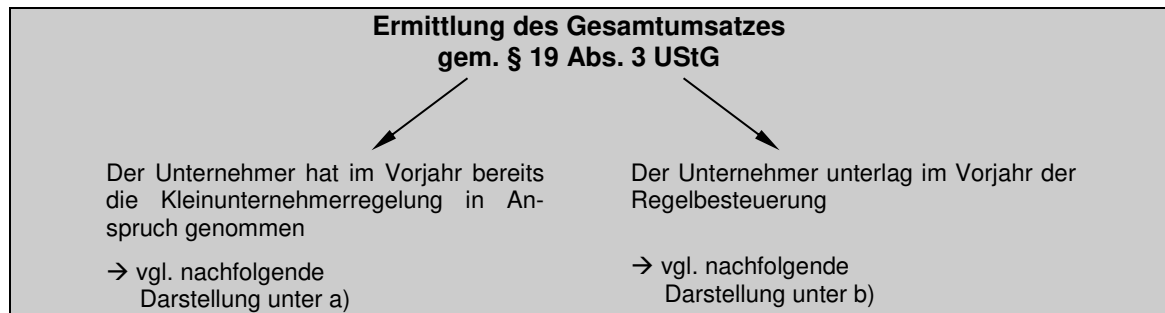
Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr (A 19.1 Abs. 3 S. 3 UStAE). Ist zu Beginn eines Jahres mit einem voraussichtlichen Umsatz zuzüglich Steuer von nicht mehr als 50.000 € zu rechnen, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zuzüglich Steuer im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 50.000 € überschreitet (A 19.1 Abs. 3 S. 5 UStAE).

2.4.3. Ermittlung des (Gesamt-)Umsatzes nach § 19 Abs. 1 und 3 UStG

Bei der Prüfung der für Kleinunternehmer geltenden Umsatzgrenzen von 17.500 € und 50.000 € ist, wie bereits ausgeführt wurde, der Umsatz gem. § 19 Abs. 1 UStG heranzuziehen. Grundlage für die Ermittlung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG ist der Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG. Ausgehend von dieser Tatsache wird nachfolgend zunächst auf die Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG und anschließend auf die Ermittlung des Umsatzes gem. § 19 Abs. 1 UStG eingegangen.

Der in § 19 Abs. 3 UStG bezeichnete Gesamtumsatz ist nicht nur Ausgangsgröße für die Bestimmung des Umsatzes gem. § 19 Abs. 1 UStG, sondern auch von Bedeutung für die Prüfung der Zulässigkeit der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 S. 1 Nr. 1 UStG.

Für die Ermittlung der Höhe des im Vorjahr gem. § 19 Abs. 3 UStG getätigten Gesamtumsatzes ist zunächst zu unterscheiden, ob der Unternehmer im Vorjahr bereits die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen hatte oder ob er diese erst ab Beginn des laufenden Kalenderjahres in Anspruch nehmen will und damit, sofern er seine unternehmerische Tätigkeit nicht neu aufgenommen hat, im Vorjahr der Regelbesteuerung unterlag. Nach der zu treffenden Unterscheidung richtet sich das anzuwendende Prüfungsschema.



a) Der Unternehmer hat im Vorjahr die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen

Hat der Unternehmer bereits im Vorjahr die Kleinunternehmerregelung in Anspruch genommen, erfolgt die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG nach folgendem Schema:

Zeile	Übersicht Prüfungsreihenfolge für die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG
1	Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze (brutto) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
2	abzüglich der Umsätze nach: <ul style="list-style-type: none"> • § 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UStG → Umsätze, die nach §§ 4 Nr. 8 Bst. i, Nr. 9 Bst. b und Nr. 11 - 28 UStG steuerfrei sind und • § 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStG → Umsätze, die nach §§ 4 Nr. 8 Bst. a - h, Nr. 9 Bst. a und Nr. 10 UStG steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze sind (A 19.3 Abs. 2 S. 4 und 5 UStAE).
3	= Zwischensumme 1
4	Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, ist der Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 S. 3 UStG). Vor der Umrechnung des Gesamtumsatzes in den Jahresgesamtumsatz (§ 19 Abs. 3 S. 3 und 4 UStG) sind Umsätze (brutto) aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens aus dem Gesamtumsatz herauszurechnen (A 19.3 Abs. 3 S. 5 und 6 UStAE).
5	= Zwischensumme 2
6	Berechnung des Jahresgesamtumsatzes (Zwischensumme 2 : Anzahl der Monate der unternehmerischen Tätigkeit x 12 Monate)
7	= Zwischensumme 3 (Jahresgesamtumsatz)
8	Dem ermittelten Jahresgesamtumsatz sind die Umsätze, welche lt. Zeile 4 abgezogen wurden, wieder hinzuzurechnen (A 19.3 Abs. 3 S. 6 UStAE).
9	= Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG Basis für die Weiterberechnung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG

Anknüpfend an die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG stellt sich die Berechnung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG wie folgt dar:

Zeile	Übersicht Prüfungsreihenfolge für die Ermittlung des Umsatzes gem. § 19 Abs. 1 UStG
1	Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG
2	abzgl. der Umsätze (brutto) aus der Veräußerung/Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 S. 2 UStG i. V. m. A 19.1 Abs. 6 UStAE)
3	= Umsatz gem. § 19 Abs. 1 UStG

b) Der Unternehmer unterlag im Vorjahr der Regelbesteuerung

Hat der Unternehmer im Vorjahr die Regelbesteuerung in Anspruch genommen, erfolgt die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG nach folgendem Schema:

Zeile	Übersicht Prüfungsreihenfolge für die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG
1	Summe der vom Unternehmer ausgeführten steuerbaren Umsätze (netto) gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Berechnung grundsätzlich nach vereinbarten Entgelten. Soweit der Unternehmer die Steuer jedoch nach vereinnahmten Entgelten berechnet, ist auch der Gesamtumsatz nach diesen Entgelten zu berechnen (§ 19 Abs. 3 S. 2 UStG).
2	abzüglich der Umsätze nach: <ul style="list-style-type: none"> • § 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UStG → die gem. §§ 4 Nr. 8 Bst. i, Nr. 9 Bst. b und Nr. 11 - 28 UStG steuerfrei sind und • § 19 Abs. 3 S. 1 Nr. 2 UStG → die gem. §§ 4 Nr. 8 Bst. a - h, Nr. 9 Bst. a und Nr. 10 UStG steuerfrei sind, wenn sie Hilfsumsätze (A 19.3 Abs. 2 S. 4 und 5 UStAE) sind. <p>Hinweis: Der Abzug ist jedoch für Umsätze nicht durchzuführen, für die der Unternehmer gem. § 9 UStG wirksam auf die Steuerbefreiung verzichtet hat (A 19.3 Abs. 2 S. 1 - 3 UStAE).</p>
3	= Zwischensumme 1
4	Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des Kalenderjahres ausgeübt, ist der Gesamtumsatz in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen (§ 19 Abs. 3 S. 3 UStG). Vor der Umrechnung des Gesamtumsatzes in den Jahresgesamtumsatz sind Umsätze (netto) aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens aus dem Gesamtumsatz herauszurechnen (A 19.3 Abs. 3 S. 5 und 6 UStAE).
5	= Zwischensumme 2
6	Berechnung des Jahresgesamtumsatzes (Zwischensumme 2 : Anzahl der Monate der unternehmerischen Tätigkeit x 12 Monate)
7	= Zwischensumme 3 (Jahresgesamtumsatz)
8	Dem ermittelten Jahresgesamtumsatz sind die Umsätze, welche lt. Zeile 4 abgezogen wurden, wieder hinzuzurechnen (A 19.3 Abs. 3 S. 6 UStAE).
9	= Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG (Nettoumsatz, A 19.3 Abs. 1 S. 4 UStAE) Basis für die Weiterberechnung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG

An die Ermittlung des Gesamtumsatzes gem. § 19 Abs. 3 UStG anknüpfend stellt sich die Berechnung des Umsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG wie folgt dar:

Zeile	Übersicht Prüfungsreihenfolge für die Ermittlung des Umsatzes gem. § 19 Abs. 1 UStG
1	Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG
2	abzgl. der Forderungen (netto), soweit der Gesamtumsatz gem. § 19 Abs. 3 UStG (Zeile 1) nach vereinbarten Entgelten berechnet wurde (§ 19 Abs. 1 S. 2, Abs. 3 S. 2 UStG)
3	abzgl. der Umsätze (netto) aus der Veräußerung/Entnahme von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (§ 19 Abs. 1 S. 2 UStG i. V. m. A 19.1 Abs. 6 UStAE)
4	= Umsatz (netto)
5	zzgl. der auf den Umsatz laut Zeile 4 entfallenden Umsatzsteuer (einschl. der nach § 13b UStG durch den Leistungsempfänger geschuldeten Umsatzsteuer) (A 19.3 Abs. 1 S. 1 UStAE)
6	= Umsatz gem. § 19 Abs. 1 UStG (Bruttoumsatz, § 19 Abs. 1 S. 1 UStG)

c) Erläuterungen zu den vorgenannten Berechnungsschemata

Ausgangsgröße für die vorgenannten Berechnungen sind jeweils die Umsätze gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG des zu würdigenden Unternehmers.

Zu den vorgenannten Umsätzen gehören alle steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätze im Inland i. S. d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, die Umsätze, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind, sowie die Umsätze, für die ein anderer als der zu prüfende Unternehmer als Leistungsempfänger Steuerschuldner gem. § 13b UStG ist (A 19.3 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Nicht zum Umsatz des zu prüfenden Unternehmers gehören die private Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, die nicht nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbar ist, und die Umsätze, für die dieser Unternehmer Leistungsempfänger gem. § 13b UStG ist; außerdem nicht die Umsätze, für die dieser die Steuer für Lieferungen an ihn als letzter Abnehmer gem. § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts schuldet (§ 19 Abs. 3 S. 1 UStG i. V. m. A 19.3 Abs. 1 S. 2 und 3 UStAE).

2.4.4. Rechtsfolgen bei Überschreitung der Umsatzgrenzen

Wurde im vorangegangenen Kalenderjahr die Umsatzgrenze von 17.500 € bzw. wird im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich die Umsatzgrenze von 50.000 € überschritten, ist im laufenden Kalenderjahr die Regelbesteuerung anzuwenden; entweder die Versteuerung nach vereinbarten Entgelten nach § 16 UStG oder, wenn ein Antrag gem. § 20 S. 1 UStG gestellt wurde, die Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten.

2.5. Rechtsfolgen der Kleinunternehmerregelung

Die geschuldete Umsatzsteuer wird von Kleinunternehmern gem. § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben. Die Regelung bezieht sich auf die Steuer für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bezeichneten Lieferungen und sonstige Leistungen, einschließlich unentgeltlicher Wertabgaben.

Der Kleinunternehmer darf in seinen Rechnungen die Umsatzsteuer nicht gesondert ausweisen (§ 19 Abs. 1 S. 4 UStG). Weist der Kleinunternehmer in seinen Rechnungen dennoch Umsatzsteuer aus, schuldet er diese entgegen § 19 Abs. 1 S. 1 UStG gem. § 14c Abs. 2 S. 1 UStG i. V. m. § 19 Abs. 1 S. 3 UStG.

Folgende Regelungen des UStG finden gem. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG für Kleinunternehmer keine Anwendung:

- **Vorsteuerabzug**

Der Kleinunternehmer hat eine abziehbare Vorsteuer; diese ist aber gem. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG vom Abzug ausgeschlossen. Zu beachten ist eine eventuelle Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG.

- **Option**

Der Kleinunternehmer kann nicht gem. § 9 UStG optieren.

- **Innergemeinschaftliche Lieferungen**

Bei Kleinunternehmern findet die Vorschrift über die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen (§ 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG) grundsätzlich keine Anwendung.

- **USt-IdNr.**

Bei Kleinunternehmern findet des Weiteren die Vorschrift über die Angabe der USt-IdNr. in einer Rechnung (§ 14a Abs. 3 und 7 UStG) grundsätzlich keine Anwendung.

Liefert ein Kleinunternehmer neue Fahrzeuge i. S. d. § 1b Abs. 2 und Abs. 3 UStG innergemeinschaftlich, findet gem. § 19 Abs. 4 S. 1 UStG die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Bst. b UStG Anwendung. Insoweit ist der Kleinunternehmer auch zum Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 4a UStG (Vorsteuerabzug unter Rahmenbedingungen) berechtigt (§ 19 Abs. 4 S. 2 UStG).

Der Verzicht eines Vermieters auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG bei der Vermietung eines Grundstückes an einen Kleinunternehmer scheitert nach A 9.2 Abs. 2 S. 2, 3 UStAE an der Vorschrift des § 9 Abs. 2 UStG, soweit diese nach § 27 Abs. 2 UStG Anwendung findet. Der Kleinunternehmer ist als ein Mieter zu werten, welcher nur Ausschlussumsätze tätigt.

2.6. Keine Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG

→ § 19 Abs. 1 S. 1 und 3 UStG

Die „faktische Steuerbefreiung“ nach § 19 Abs. 1 UStG gilt nicht für

- die Einfuhr von Gegenständen ins Inland (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, Einfuhrumsatzsteuer),
- die Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb, sofern der Kleinunternehmer die Erwerbsschwelle überschreitet (§ 1a Abs. 3 UStG) oder auf ihre Anwendung verzichtet (§ 1a Abs. 4 UStG),
- den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (§ 1b UStG) und verbrauchssteuerpflichtiger Waren unabhängig vom Überschreiten der Erwerbsschwelle (§ 1a Abs. 5 UStG),
- für die Steuer, die der Kleinunternehmer als letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft gem. § 25b Abs. 2 UStG oder als Leistungsempfänger nach § 13b UStG schuldet.

2.7. Option zur Regelbesteuerung

→ § 19 Abs. 2 UStG, A 19.2 UStAE

Der Unternehmer kann dem Finanzamt bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) erklären, dass er auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG verzichtet (§ 19 Abs. 2 S. 1 UStG).

Eine Steuerfestsetzung ist unanfechtbar, wenn auf die Einlegung eines Rechtsbehelfs wirksam verzichtet oder ein Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen worden ist, wenn die Rechtsbehelfsfrist ohne Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs abgelaufen oder wenn gegen den Verwaltungsakt oder die gerichtliche Entscheidung kein Rechtsbehelf mehr gegeben ist. Dabei ist unter „Unanfechtbarkeit“ die formelle Bestandskraft der erstmaligen Steuerfestsetzung zu verstehen, z. B. die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (A 19.2 Abs. 6 S. 1 und 2 UStAE).

Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung **bindet** die Erklärung den Unternehmer mindestens **fünf Kalenderjahre** (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG i. V. m. A 19.2 Abs. 3 UStAE). Sie kann nach Ablauf der Fünfjahresfrist nur mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen werden (§ 19 Abs. 2 S. 3 UStG). Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären (§ 19 Abs. 2 S. 4 UStG).

Optiert der Unternehmer nach § 19 Abs. 2 UStG, unterliegt er der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG (Regelbesteuerung) (A 19.2 Abs. 1 S. 2 UStAE).

Die Option gilt rückwirkend ab Beginn des Kalenderjahres, für das der Unternehmer sie abgegeben hat (A 19.2 Abs. 1 S. 4 Nr. 1 UStAE).

Für die Erklärung der Option nach § 19 Abs. 2 UStG ist **keine bestimmte Form** vorgesehen. Berechnet der Unternehmer in den Voranmeldungen oder in der Steuererklärung für das Kalenderjahr die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG, ist darin grundsätzlich eine Erklärung i. S. d. § 19 Abs. 2 S. 1 UStG zu sehen. Im Zweifel ist der Unternehmer zu fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will (A 19.2 Abs. 1 S. 4 Nr. 2 S. 4 UStAE).

Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens steht die Befugnis, auf die Kleinunternehmerregelung zu verzichten, dem Insolvenzverwalter zu. Er übt dieses Recht für das gesamte Unternehmen des Insolvenzschuldners aus (A 19.2 Abs. 1a UStAE).

2.8. Aufzeichnungspflichten der Kleinunternehmer

Kleinunternehmer haben die Aufzeichnungspflichten des § 65 UStDV zu beachten.

KT
4

3. Wechsel der Besteuerungsform

VP
4

Geht ein Unternehmer von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung über oder liegt der umgekehrte Fall vor, so ist dies aus umsatzsteuerlicher Sicht u. a. für

FS
14

- die Entstehung der Umsatzsteuer,
- den Vorsteuerabzug,
- die Änderung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 UStG und
- die Berichtigung des Vorsteuerabzugs (§ 15a Abs. 7 UStG)

von Bedeutung.

3.1. Zulässigkeit des Wechsels

3.1.1. Von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung

Der Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung erfolgt, wenn

- die Umsatzgrenzen des § 19 Abs. 1 UStG im Vorjahr bzw. im lfd. Jahr (voraussichtlich) überschritten wurden bzw. werden oder
- ein freiwilliger Übergang durch Option gem. § 19 Abs. 2 UStG erfolgt.

3.1.2. Von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung

Der Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung erfolgt, wenn

- die Voraussetzungen des § 19 Abs. 1 UStG vorliegen,
- zu beachten ist jedoch, dass der Unternehmer im Falle der Option nach § 19 Abs. 2 S. 1 UStG an diese Option fünf Jahre gebunden ist (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG).

3.2. Folgen des Wechsels der Besteuerungsform

Wird die Besteuerungsform gewechselt, dürfen, wie bei dem Wechsel der Besteuerungsart, keine Umsätze unversteuert bleiben bzw. doppelt besteuert werden. Hierbei gelten folgende Grundsätze:

- für die **Entstehung** der **Umsatzsteuer** ist der **Leistungszeitpunkt maßgebend**, Besteuerungsform des Kalenderjahres, in dem der Umsatz getätigt wurde.
- für den **Vorsteuerabzug** ist der **Zeitpunkt des Leistungsbezugs maßgebend**, Besteuerungsform des Kalenderjahres, in welchem die Eingangsleistung erbracht wurde.

3.3. Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung

→ A 19.5 UStAE

3.3.1. Umsatzsteuer

Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang zur Regelbesteuerung ausgeführt hat, fallen auch dann unter § 19 Abs. 1 UStG, wenn die Entgelte nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt werden, A 19.5 Abs. 1 UStAE.

Beispiel

Der Unternehmer Arnoldt wendet für seine Umsätze im Jahr 2018 die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG an. Im Jahr 2019 geht Arnoldt zur Regelbesteuerung (§§ 16 und 20 UStG) über.

Der Unternehmer Arnoldt bewirkt im November 2018 einen Umsatz an die Privatperson Paulsen im Wert von 15.000 €. Die Zahlung i. H. v. 15.000 € fließt Arnoldt im Februar 2019 durch Überweisung von Paulsen zu.

Lösung

Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang zur Regelbesteuerung ausgeführt hat, fallen auch dann unter § 19 Abs. 1 S. 1 UStG, wenn die Zahlungen nach dem Wechsel vereinnahmt werden (A 19.5 Abs. 1 UStAE).

Damit wird die von Arnoldt im Kalenderjahr 2018 geschuldete Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben. Der Geldzufluss im Kalenderjahr 2019 ist für diese Entscheidung ohne Bedeutung.

Umsätze, die der Unternehmer nach dem Übergang ausführt, unterliegen der Regelbesteuerung (A 19.5 Abs. 2 UStAE).

Beispiel

Der Unternehmer Arnoldt wendet für seine Umsätze im Jahr 2018 die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG an. Im Jahr 2019 geht Arnoldt zu

- a) der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und
 - b) der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten
- über.

Der Unternehmer Arnoldt erhält im November 2018 von der Privatperson Pitt eine Anzahlung i. H. v. 5.000 €; eine Rechnung an Pitt mit gesondertem Steuerausweis wurde von Arnoldt darüber nicht ausgestellt. Seinen zugrunde liegenden Umsatz führt Arnoldt im April 2019 an die Privatperson Pitt aus; darüber erteilt Arnoldt dem Pitt im April 2019 eine Endrechnung über 15.000 € abzüglich erhaltener Anzahlung i. H. v. 5.000 € = verbleibende Restzahlung 10.000 €. Diese Restzahlung fließt Arnoldt im April 2019 durch Überweisung von Pitt zu. Voranmeldungszeitraum des Arnoldt ist das Kalendervierteljahr.

Lösung

Der von Arnoldt ausgeführte Umsatz fällt unter die Regelbesteuerung, da er im Kalenderjahr 2019 nach dem Wechsel von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung ausgeführt worden ist (A 19.5 Abs. 2 UStAE). Da der Unternehmer Arnoldt eine Anzahlung für diesen Umsatz vor dem Übergang zur Regelbesteuerung während der Kleinunternehmerregelung vereinnahmt hat, wurde für diese Anzahlung die geschuldete Umsatzsteuer gem. § 19 Abs. 1 S. 1 UStG nicht erhoben.

a) Arnoldt besteuert seine Umsätze im Jahr 2019 nach vereinbarten Entgelten

Im Kalenderjahr 2019 greift die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten gem. § 16 Abs. 1 S. 1 UStG.

Die gesamte Umsatzsteuer für den von Arnoldt bewirkten Umsatz an Pitt beträgt 2.395 € (19/119 von 15.000 €). Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 12.605 € (100/119 von 15.000 €).

Arnoldt hat die erhaltene Anzahlung im ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung zu besteuern. Umsatzsteuer i. H. v. 798 € (19/119 von 5.000 €) entsteht für Arnoldt mit Ablauf des VAZ 1. Kalendervierteljahr 2019.

Die restliche Umsatzsteuer entsteht für Arnoldt mit Ablauf des VAZ 2. Kalendervierteljahr 2019, also dem VAZ der Leistungserbringung i. H. v. 1.597 € (19/119 von 10.000 €) (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG).

b) Arnoldt besteuert seine Umsätze im Jahr 2019 nach vereinnahmten Entgelten

Im Kalenderjahr 2019 greift die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gem. § 20 UStG.

Die gesamte Umsatzsteuer für den erbrachten Umsatz an Arnoldt beträgt 2.395 € (19/119 von 15.000 €). Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 12.605 € (10/119 von 15.000 €).

Arnoldt hat die erhaltenen Anzahlungen im ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang von der Kleinunternehmerregelung zur Regelbesteuerung zu besteuern. Umsatzsteuer i. H. v. 798 € (19/119 von 5.000 €) entsteht mit Ablauf des VAZ 1. Kalendervierteljahr 2019.

Die restliche Umsatzsteuer entsteht für Arnoldt mit Ablauf des VAZ 2. Kalendervierteljahr 2019, also dem VAZ des Geldzuflusses bei Arnoldt i. H. v. 1.597 € (19/119 von 10.000 €) (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b UStG).

3.3.2. Vorsteuer

Der Vorsteuerabzug ist nur dann möglich, wenn die Eingangsleistung nach dem Zeitpunkt des Wechsels zur Regelbesteuerung erfolgt ist (A 19.5 Abs. 3 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 5 S. 1 UStAE).

Der Vorsteuerabzug ist hingegen dann ausgeschlossen, wenn die Eingangsleistung vor dem Wechsel zur Regelbesteuerung erfolgt ist (A 19.5 Abs. 3 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 5 S. 2 UStAE). Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung kommt es nicht an (A 19.5 Abs. 3 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 5 S. 5 UStAE).

Beispiel

Der Unternehmer Arnoldt wendet für seine Umsätze im Jahr 2018 die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG an. Im Jahr 2019 geht Arnoldt zur Regelbesteuerung (§§ 16 und 20 UStG) über.

Der Unternehmer Arnoldt kauft Ware für sein Unternehmen im November 2018 vom Hersteller Bauer ein. Die Rechnung des Verkäufers Bauer über 5.000 € zzgl. 950 € Umsatzsteuer erhält Arnoldt im Februar 2019. Arnoldt bezahlt 5.950 € an Bauer mit Überweisung im Februar 2019.

Lösung

Arnoldt hat die Leistung für sein Unternehmen im Kalenderjahr 2018 erhalten. Zu diesem Zeitpunkt galt die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 Abs. 1 UStG.

Nach A 19.5 Abs. 3 UStAE und A 15.1 Abs. 5 S. 2 UStAE i. V. m. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG ist diese Vorsteuer i. H. v. 950 € abziehbar, aber vom Abzug ausgeschlossen. Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung im Kalenderjahr 2019 kommt es nicht an (A 15.1 Abs. 5 S. 5 UStAE).

3.3.3. Änderung der Bemessungsgrundlage

Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, findet § 17 UStG wegen § 19 Abs. 1 UStG keine Anwendung (A 19.5 Abs. 4 UStAE).

Beispiel

Der Unternehmer Arnoldt wendet für seine Umsätze im Jahr 2018 die Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG an. Im Jahr 2019 geht Arnoldt zur Regelbesteuerung (§§ 16 und 20 UStG) über.

Der Unternehmer Arnoldt verkauft im November 2018 Ware für 10.000 € an die Privatperson Paul. Der Käufer Paul überweist den Rechnungsbetrag unter Abzug von 2 % Skonto im Januar 2019 i. H. v. 9.800 € an Arnoldt.

Lösung

Der Umsatz wurde vor dem Wechsel zur Regelbesteuerung ausgeführt; damit greift nach A 19.5 Abs. 1 UStAE die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG.

Die von Arnoldt geschuldete Umsatzsteuer wird nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG). Bei Überweisung eines verminderten Betrages im Kalenderjahr 2019 greift deshalb die Vorschrift des § 17 UStG für Arnoldt nicht (A 19.5 Abs. 4 UStAE).

3.3.4. Vorsteuerberichtigung

→ § 15a Abs. 7 UStG, A 19.5 Abs. 3 UStAE, A 15a.2 Abs. 2 S. 3 Nr. 3 UStAE i. V. m. A 15a.9 Abs. 1 - 4 UStAE

Eine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG liegt vor, wenn der Unternehmer von der Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG zu der allgemeinen Besteuerung übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG). Im vorgenannten Fall ist daher immer zu prüfen, ob ggf. eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG durchzuführen ist.

3.4. Wechsel von der Regelbesteuerung zur Kleinunternehmerregelung

→ A 19.5 UStAE

3.4.1. Umsatzsteuer

Umsätze, die der Unternehmer **vor dem Übergang** von der Regelbesteuerung zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG **ausgeführt** hat, unterliegen der Regelbesteuerung (A 19.5 Abs. 6 S. 1 UStAE).

Werden Entgelte für diese Umsätze nach dem Übergang vereinnahmt, gilt Folgendes:

1. Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach **vereinbarten Entgelten** berechnet, waren die Umsätze bereits vor dem Übergang zu versteuern, und zwar in dem Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum, in dem sie ausgeführt wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a UStG). Eine Besteuerung zum Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung entfällt (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 1 UStAE).
2. Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach **vereinnahmten Entgelten** berechnet, sind die Umsätze nach dem Übergang der Regelbesteuerung zu unterwerfen, und zwar in dem Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum, in dem die Entgelte vereinnahmt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b UStG) (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 2 UStAE).

Beispiel

Der Unternehmer Schmidt wendet für seine Umsätze im Jahr 2018 die Regelbesteuerung (§§ 16 und 20 UStG) an. Im Jahr 2019 geht Schmidt zur Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG über.

Noch im Jahr 2018 führt Schmidt für die Privatperson Lang eine Lieferung aus. Lang zahlt die durch Schmidt gelegte Rechnung über 1.190 € erst im Februar 2019.

Lösung

Der in 2018 ausgeführte Umsatz fällt unter die Regelbesteuerung, d. h., die auf diesen Umsatz entfallende Umsatzsteuer wird erhoben (A 19.5 Abs. 6 S. 1 UStAE).

Soweit der Unternehmer Schmidt im Jahr 2018 seine Umsätze nach § 16 UStG besteuert hat, ist die Umsatzsteuer bei Leistungsausführung im Jahr 2018 entstanden und erhoben worden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG). Bei Zahlungseingang im Jahr 2019 ist daher durch Schmidt nichts zu veranlassen (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 1 UStAE).

Soweit der Unternehmer Schmidt im Jahr 2018 seine Umsätze nach § 20 UStG besteuert hat, ist die Umsatzsteuer im Jahr 2018 noch nicht entstanden und nicht erhoben worden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. b UStG). Bei Zahlungseingang im Februar 2019 entsteht bei Schmidt die Umsatzsteuer für die im Jahr 2018 ausgeführte Lieferung. Die entsprechende Umsatzsteuer muss Schmidt an das Finanzamt abführen (A 19.5 Abs. 6 S. 2 Nr. 2 UStAE).

Umsätze, die der Unternehmer **nach dem Übergang zur Kleinunternehmerregelung ausführt**, fallen unter § 19 Abs. 1 UStG. Sind Anzahlungen für diese Umsätze vor dem Übergang vereinnahmt und der Umsatzsteuer unterworfen worden, ist die entrichtete Steuer zu erstatten, sofern keine Rechnungen ausgestellt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt haben (A 19.5 Abs. 7 S. 1 und 2 UStAE).

Beispiel

Der Unternehmer Albert besteuert seine Umsätze im Jahr 2018 nach vereinbarten Entgelten gem. § 16 UStG. Im Jahr 2019 geht Albert zur Kleinunternehmerregelung gem. § 19 UStG über.

Noch im Jahr 2018 hatte Albert von der Privatperson Müller eine Anzahlung über 1.190 € für eine Lieferung erhalten, welche Albert erst im Februar 2019 ausgeführt hat.

Lösung

Der in 2019 ausgeführte Umsatz fällt unter die Kleinunternehmerregelung, d. h., die auf den Umsatz entfallende Umsatzsteuer wird nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG i. V. m. A 19.5 Abs. 7 S. 1 UStAE).

Albert hatte im Jahr 2018 eine Anzahlung vereinnahmt. Die auf diese Anzahlung entfallende Umsatzsteuer i. H. v. 190 € musste Albert an das Finanzamt entrichten (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 4 UStG). Diese Umsatzsteuer ist Albert zu erstatten (A 19.5 Abs. 7 S. 2 UStAE).

3.4.2. Vorsteuerabzug

Der Vorsteuerabzug ist nur dann möglich, wenn die Eingangsleistung vor dem Zeitpunkt des Wechsels zu § 19 Abs. 1 UStG erfolgt ist (A 19.5 Abs. 8 UStAE i. V. m. A 15.1 Abs. 6 S. 1 UStAE).

3.4.3. Änderung der Bemessungsgrundlage

Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist bei der Berichtigung der für diese Umsätze geschuldeten Steuerbeträge (§ 17 Abs. 1 S. 1 und Abs. 2 UStG) zu beachten, dass die Umsätze der Regelbesteuerung unterliegen haben und damit eine Berichtigung nach § 17 UStG vorzunehmen ist. Entsprechendes gilt für die Berichtigung von vor dem Übergang abgezogenen Steuerbeträgen nach § 17 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 und 3 UStG i. V. m. A 19.5 Abs. 9 S. 1 und 2 UStAE.

3.4.4. Vorsteuerberichtigung

→ § 15a Abs. 7 UStG, A 19.5 Abs. 8 UStAE, A 15a.2 Abs. 2 S. 3 Nr. 3 UStAE i. V. m. A 15a.9 Abs. 1 - 4 UStAE

Eine Änderung der Verhältnisse i. S. d. § 15a UStG liegt vor, wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zu der Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG). Im vorgenannten Fall ist daher zu prüfen, ob ggf. eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs gem. § 15a UStG durchzuführen ist.

* * * *

Übungsfälle

Übungsfall 1:

Der Schlossermeister Gerd Müller, welcher Inhaber einer Metallbaufirma in Bremen ist, hat im Jahr 2018 ein Baugrundstück erworben, auf dem er ein Einfamilienhaus errichtet. Das Einfamilienhaus will Gerd Müller mit seiner Familie beziehen. Der Rohbau wird vom Bauunternehmer Peter Sauer erstellt. Die von Peter Sauer erteilte Rechnung hat Gerd Müller über ein betriebliches Konto beglichen. Nach Fertigstellung des Rohbaus baut die Firma des Gerd Müller eine Treppe in das Einfamilienhaus ein. Hierfür fallen Materialkosten i. H. v. 10.000 € (netto) und Lohnkosten einschließlich Lohnnebenkosten i. H. v. 8.000 € an. Die Treppe wird im August 2018 fertig gestellt. Die weiteren Ausbauarbeiten überträgt Gerd Müller anderen Unternehmern.

Aufgabe:

Wie ist der vorgenannte Sachverhalt in Bezug auf den Unternehmer Gerd Müller umsatzsteuerlich zu würdigen?

Lösungshinweis zu Fall 1:

Aufgrund der Tatsache, dass der Schlossermeister Gerd Müller das Einfamilienhaus mit seiner Familie beziehen wird, ist weder das Grundstück noch der Rohbau dem Unternehmensvermögen des Gerd Müller zuzuordnen. Der Tatbestand einer Entnahme i. S. d. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG liegt daher nicht vor.

Die Bezahlung von Rechnungen Dritter für die Ausführung von Bauleistungen vom betrieblichen Bankkonto stellt mangels Leistungsaustausch eine nicht steuerbare Geldentnahme dar (A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE).

Die Leistungen der Baufirma Peter Sauer und der übrigen Firmen des Baunebengewerbes werden an Gerd Müller als Nichtunternehmer ausgeführt. Ein Vorsteuerabzug aus den Rechnungen der Firma Peter Sauer und der Ausbauhandwerker scheidet daher aus (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).

Bei dem Treppeneinbau durch die eigene Firma ist davon auszugehen, dass Entnahmegegenstand die fertig gestellte Treppe ist, welche gem. § 3 Abs. 4 UStG i. V. m. § 3 Abs. 1 UStG als Werklieferung zu beurteilende Leistungseinheit Gegenstand der steuerbaren und steuerpflichtigen unentgeltlichen Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG ist (A 3.3 Abs. 7 S. 2 UStAE).

Der Ort der Wertabgabe bestimmt sich gem. § 3f UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG nach dem Unternehmenssitz des Unternehmers, dies ist Bremen. Bremen ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Wertabgabe ist damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage der Lieferung sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG die Selbstkosten i. H. v. 18.000 € (Material, Löhne, Lohnnebenkosten, jedoch ohne Unternehmerlohn und ohne Gewinnaufschläge) (A 10.6 Abs. 1 S. 3 und 4 UStAE). Die USt beträgt damit 3.420 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Der Vorsteuerabzug aus dem Bezug von Materialien für die Treppe bleibt bei der Metallbaufirma erhalten (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG).

Die Umsatzsteuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit der Fertigstellung der Treppe mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2018 (A 13.1 Abs. 2 S. 1 UStAE i. V. m. A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 UStAE).

Übungsfall 2:

Joachim Kluge betreibt in München ein Handelsunternehmen. Am 01.03.2018 erwirbt er von einer Privatperson einen gebrauchten Pkw Audi A6 ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis für 24.000 €. Ab dem 01.03.2018 nutzte Joachim Kluge den Audi sowohl privat als auch im Rahmen seines Handelsunternehmens (die unternehmerische Nutzung beträgt mehr als 10 %). Die laufenden Pkw-Kosten zog er als Betriebsausgaben ab und nahm den Vorsteuerabzug in Anspruch. Beim Kauf des Audis trat Joachim Kluge in seiner Eigenschaft als Handelsunternehmer auf. Der Audi ist als betriebliches Fahrzeug haftpflichtversichert. Dem Finanzamt hatte Joachim Kluge mitgeteilt, dass er den Pkw vollständig zum Unternehmensvermögen zugeordnet hat.

Am 01.04.2018 ließ er nachträglich eine Klimaanlage in den Audi einbauen. Hierfür stellte ihm der Vertragshändler Bauer Ende April 2018 einen Betrag von 5.000 € zzgl. 950 € gesondert ausgewiesene USt in Rechnung. Die USt i. H. v. 950 € hat Joachim Kluge im Voranmeldungszeitraum April 2018 als Vorsteuer geltend gemacht.

Ab 01.10.2018 nutzte Joachim Kluge den Audi nur noch privat. Laut der „Schwacke-Liste“ wies der Audi zum 01.10.2018 einen Marktwert von 20.000 € auf. Ein vergleichbarer Audi ohne die nachträglich eingebaute Klimaanlage hätte laut „Schwacke-Liste“ einen Marktwert von 18.500 €.

Ende Februar 2019 veräußert Joachim Kluge den Audi für 17.000 € an eine Privatperson. Die auf Joachim Kluge lautende Rechnung enthielt keinen Umsatzsteuerausweis.

In der Buchführung von Joachim Kluge sind sowohl der Kauf als auch die Sachentnahme (Oktober 2018) des Audis sowie die laufenden Kosten und die Nutzungsentnahme des Audis gebucht.

Aufgabe:

Wie ist der vorgenannte Sachverhalt in Bezug auf den Unternehmer Joachim Kluge in den Jahren 2018 und 2019 umsatzsteuerlich zu würdigen? Auf die Versteuerung der Privatnutzung des Audis ist nicht einzugehen.

Lösungshinweis zu Fall 2:

1. Anschaffung und Zuordnung des Audis im März 2018

Nach A 15.2c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 Bst. b UStAE hat der Unternehmer ein Wahlrecht, ob er einen einheitlichen Gegenstand, vorliegend den Audi, insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich, insgesamt dem unternehmerischen Bereich oder nur den unternehmerisch genutzten Teil dem Unternehmen zuordnet. Das Zuordnungswahlrecht wird nach A 15.2c Abs. 17 S. 1 UStAE regelmäßig durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs bei der Anschaffung eines Gegenstandes ausgeübt. Im vorliegenden Sachverhalt konnte aber aus der Anschaffung des Audis kein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden, da der Erwerb im März 2018 ohne Umsatzsteuerausweis von einer Privatperson erfolgte.

Joachim Kluge hat den Audi jedoch insgesamt dem Unternehmen zugeordnet, da er beim Kauf in seiner Eigenschaft als Handelsunternehmer aufgetreten war. Darüber hinaus ist der Audi als betriebliches Fahrzeug haftpflichtversichert, und aus dem Einbau der Klimaanlage bzw. den laufenden Fahrzeugkosten wurde der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG geltend gemacht (A 15.2c Abs. 17 S. 1 UStAE). Das Finanzamt wurde ebenfalls entsprechend informiert.

2. Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Audi

Joachim Kluge kann aus der Anschaffung des Audi keinen Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG vornehmen, da der Erwerb im März 2018 ohne Umsatzsteuerausweis von einem Nichtunternehmer erfolgte.

3. Einbau der Klimaanlage im April 2018 in den Audi

Joachim Kluge kann die in der Rechnung des Vertragshändlers Bauer gesondert ausgewiesene USt i. H. v. 950 € gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer abziehen. Die Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) des Vertragshändlers Bauer ist für das Unternehmen des Joachim Kluge ausgeführt worden (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG). Der Vorsteuerbetrag i. H. v. 950 € kann mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums April 2018 geltend gemacht werden (A 15.2 Abs. 2 UStAE).

4. Entnahme des Audi im Oktober 2018

Der Audi wurde von Joachim Kluge vor dem Verkauf an die Privatperson (im Februar 2019) aus dem Unternehmensvermögen entnommen. Die Entnahme des Pkw ist darin zu sehen, dass Joachim Kluge ab 01.10.2018 den Audi nur noch ausschließlich privat genutzt hat. Die Entnahmehandlung ist ferner dadurch belegt, dass die Entnahme in der Buchführung dokumentiert ist.

Die Entnahme des Pkw nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG ist nur insoweit steuerbar, als die Klimaanlage betroffen ist. Voraussetzung für die Steuerbarkeit der Entnahme ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG). Der Audi wurde ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis von einem Nichtunternehmer erworben, so dass er nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Die laufenden Kfz-Kosten haben zwar zum Vorsteuerabzug berechtigt, betreffen aber keine Bestandteile (A 3.3 Abs. 2 S. 2, 3 UStAE). Hingegen ist die nachträglich eingebaute Klimaanlage ein Bestandteil, da sie durch den Einbau in den Audi ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren hat und sie zu einer dauerhaften Werterhöhung führt, die im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbraucht war (A 3.3 Abs. 2 S. 3 UStAE). Die dauerhafte Werterhöhung im Entnahmepunkt ergibt sich aus der Differenz der beiden „Schwacke-Werte“ und beträgt 1.500 € (20.000 € ./ 18.500 €). Die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für die Klimaanlage übersteigen mit 5.000 € auch die vorgesehene Bagatellgrenze von 20 % der Anschaffungskosten (20 % von 24.000 € = 4.800 €) sowie den Betrag von 1.000 € (A 3.3 Abs. 3 und 4 UStAE). Die Entnahme der Klimaanlage als Bestandteil des Pkw unterliegt daher der Umsatzsteuerbesteuerung.

Der Ort der Wertabgabe bestimmt sich gem. § 3f UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG nach dem Unternehmenssitz des Unternehmers, dies ist München. München ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Wertabgabe ist damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Die Entnahme der Klimaanlage als Bestandteil des Pkw unterliegt daher gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 S. 2 UStG mit einer Bemessungsgrundlage von 1.500 € (§ 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG) der Umsatzbesteuerung. Die USt i. H. v. 285 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG, entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Oktober 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

5. Verkauf des Pkw im Februar 2019

Der Verkauf des Pkw im Februar 2019 hat sich im Privatvermögen des Joachim Kluge vollzogen. Mangels einer Lieferung „im Rahmen seines Unternehmens“ scheidet die Umsatzsteuerbarkeit des Verkaufs daher aus (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Joachim Kluge hat demnach in der Rechnung über den Verkauf des Audis zutreffend ohne Umsatzsteuerausweis abgerechnet.

Übungsfall 3:

Der Bauunternehmer Erwin Köhler bringt sein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft ein, die er mit seinen beiden Söhnen gründet. Das Betriebsgrundstück des Bauunternehmens, welches eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, wird jedoch nicht in die Personengesellschaft eingebracht. Erwin Köhler vermietet das Betriebsgrundstück an die Personengesellschaft langfristig (10 Jahre) gegen ein angemessenes Nutzungsentgelt. Auf die Steuerfreiheit der Vermietung nach § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG wird durch Option gem. § 9 UStG durch gesonderten Umsatzsteuerausweis im Mietvertrag verzichtet.

Aufgabe:

Wie ist der vorgenannte Sachverhalt in Bezug auf den Unternehmer Erwin Köhler umsatzsteuerlich zu würdigen?

Lösungshinweis zu Fall 3:

Die Einbringung des Einzelunternehmens durch Erwin Köhler in die Personengesellschaft stellt eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen gem. § 1 Abs. 1a UStG dar. Unschädlich für die Annahme einer Geschäftsveräußerung im Ganzen ist, dass Erwin Köhler das Betriebsgrundstück zurückbehält, welches eine wesentliche Grundlage des Einzelunternehmens darstellte, da er dieses dauerhaft an die Personengesellschaft vermietet, in die er sein Einzelunternehmen eingebracht hat (A 1.5 Abs. 3 S. 2 - 4 UStAE).

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen führt nicht zur Beendigung der unternehmerischen Tätigkeit des Erwin Köhler. Er bleibt vielmehr als Vermieter des Betriebsgrundstücks Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG, A 1.6 Abs. 3 S. 9 UStAE. Das Betriebsgrundstück muss Erwin Köhler aufgrund der ausschließlich unternehmerischen Nutzung ohne Wahlrecht seinem Unternehmensvermögen zuordnen, A 15.2c Abs. 1 S. 1 UStAE.

Das Grundstück wird daher nicht für Zwecke außerhalb des Unternehmens entnommen, so dass eine Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG nicht vorliegt.

Mit der Vermietung an die Personengesellschaft führt Erwin Köhler sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 S. 1, 2 UStG, ggf. in der Form von Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 2 und 3 UStG, aus, die gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und aufgrund der Option gem. § 9 UStG i. V. m. § 4 Nr. 12 S. 1 Bst. a UStG, steuerpflichtig sind.

Übungsfall 4:

A betreibt in Bamberg einen Möbel-Großhandel (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Voranmeldungen).

Im Februar 2018 entnimmt A seinem Lagerbestand ein Möbelstück für den Privatbedarf. Der Einkaufspreis (netto) für das Möbelstück beträgt im Februar 2018 zutreffend 1.000 €. Das Möbelstück hatte A im Dezember 2016 vom Hersteller H aus Berlin für 900 € zzgl. 171 € USt gekauft. A ordnete das Möbelstück beim Kauf entsprechend seiner Verwendungsabsicht zutreffend vollständig seinem Unternehmensvermögen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch.

Im Kalenderjahr 2018 nutzt A einen Pkw zutreffend zu 20 % für Privatfahrten und zutreffend zu 80 % für betriebliche Fahrten (dieser Nutzungsanteil wurde nach einem ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch ermittelt). Die zutreffenden Kfz-Kosten im Kalenderjahr 2018 betragen: 10.000 € (AfA, Kauf im Dezember 2016 für 60.000 € zzgl. 11.400 € USt), Benzinkosten 4.400 € (netto), Kfz-Steuer und Versicherung 1.000 €. A ordnete das Fahrzeug beim Kauf im Dezember 2016 entsprechend seiner Verwendungsabsicht zutreffend vollständig seinem Unternehmensvermögen zu und nahm den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch.

A ermittelt den Wert der Nutzungsentnahme dieses Pkw für Ertragsteuerzwecke im Kalenderjahr 2018 nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt zutreffend 56.400 €.

Im März 2018 ließ A durch zwei Arbeitnehmer seines Handels den Privatgarten eines seiner Mutter unentgeltlich überlassenen Einfamilienhauses in Bamberg umgraben. Die anteiligen Lohnkosten betragen zutreffend 800 €.

A hat mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 01.01.2009 vom Baustoffhändler B ein Zweifamilienhaus in Bamberg für 100.000 € zzgl. 19.000 € USt erworben. Das Zweifamilienhaus wurde von A entsprechend seiner Verwendungsabsicht im Kalenderjahr 2009 zutreffend vollständig seinem Unternehmen zugeordnet. Die Räume des Erdgeschosses (50 % der Nutzfläche) vermietete A ab 01.01.2009 steuerpflichtig an den selbständigen Steuerberater S als Kanzleiräume für seine Kanzlei. Die Räume des 1. Obergeschosses (50 % der Nutzfläche) nutzte A seit 01.01.2009 für seine eigenen Wohnzwecke. **A beruft sich hinsichtlich der nichtunternehmerisch genutzten Wohnung mit Wirkung ab 01.01.2009 auf die Rechtsprechung des BFH zum Thema „Seeling“.**

Aufgabe:

Würdigen Sie die geschilderten Sachverhalte in den umsatzsteuerlichen Auswirkungen auf den Unternehmer A im Kalenderjahr 2018.

Lösungshinweis zu Fall 4:

1. Entnahme des Möbelstückes

Die Entnahme des Möbelstückes ist ein Umsatz, der gem. § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt wird. A konnte aus dem Kauf des Möbelstückes im VAZ Dezember 2016 den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen (§ 3 Abs. 1b S. 2 UStG). Der Umsatzort ist nach § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG in Bamberg. Dies ist nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG Inland. Die Entnahme ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Als Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen, 1.000 €. Die USt beträgt 190 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht mit Ablauf des VAZ Februar 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Die Vorschrift des § 15a Abs. 2 UStG in der Fassung ab 01.01.2005 (§ 27 Abs. 11 UStG) greift nicht, da das Möbelstück mit Vorsteuerabzug durch A erworben wurde und steuerpflichtig entnommen wird.

2. Privatfahrten

Die Privatfahrten sind Umsätze, die gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt werden; der Pkw hatte bei der Anschaffung zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt. Umsatzort ist Bamberg nach § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG. Bamberg ist nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG Inland. Der Umsatz ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig.

a) Fahrtenbuchmethode

Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG die entstandenen anteiligen Ausgaben mit Vorsteuerabzug anzusetzen. Dies sind 2.880 € (20 % Privatfahrten x 14.400 € (AfA und Benzin; da die Anschaffungskosten mehr als 500 € netto betragen, sind diese gleichmäßig auf den für das Fahrzeug maßgeblichen Berichtszeitraum nach § 15a UStG von 5 Jahren zu verteilen)); die USt beträgt 547 € (monatlich 45,60 €), 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des jeweiligen VAZ der Privatnutzung im Kalenderjahr 2018.

b) 1 %-Regelung

Die Bemessungsgrundlage beträgt 1 % des Listenneupreises zuzüglich USt des Pkw. Dies sind monatlich 564 € (A 15.23 Abs. 5 UStAE). Von dem ermittelten monatlichen Wert ist ein 20 %-iger Abschlag i. H. v. 113 € abzurechnen. Der verbleibende Wert von monatlich 451 € stellt einen Nettowert dar.

Die USt beträgt monatlich 86 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die USt entsteht mit Ablauf des jeweiligen VAZ der Privatnutzung im Kalenderjahr 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Damit ist die Anwendung der Fahrtenbuchmethode für A günstiger, als die Anwendung der 1 %-Regelung.

3. Entnahme der Arbeitsleistungen für Arbeiten im Garten

Die Entnahme der Arbeitsleistungen wird sonstigen Leistungen gegen Entgelt gem. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG gleichgestellt. Als Umsatzort ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Bamberg gegeben; dies ist nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG Inland. Die Umsätze sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 3 UStG die entstandenen Ausgaben. Diese (Lohnkosten) betragen 800 €; die USt beträgt 152 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG mit Ablauf des VAZ März 2018.

4. Erwerb des Zweifamilienhauses und Eigennutzung des 1. Obergeschosses

A hatte aus dem Erwerb des Zweifamilienhauses im VAZ Januar 2009 entsprechend der Verwendungsabsicht eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 19.000 € (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG i. V. m. A 15.12 Abs. 1 S. 5 - 9 UStAE).

Die Eigennutzung des 1. Obergeschosses ist ab 01.01.2009 ein Umsatz, der einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt wird (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), da A hinsichtlich des steuerpflichtig genutzten Erdgeschosses einen Vorsteuerabzug im Kalenderjahr 2009 vornehmen konnte (A 3.4 Abs. 7 S. 2 UStAE). Damit ist diese Wertabgabe steuerbar. Der Umsatzort ist gem. § 3f S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Bamberg. Bamberg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Wertabgabe ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig (A 3.4 Abs. 7 Beispiele 3 und 4 UStAE). Als Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UStG im Kalenderjahr 2018 jeweils die entstandenen Ausgaben mit Vorsteuerabzug i. H. v. 5.000 € (netto) anzusetzen. Der vorgenannte Betrag ermittelt sich wie folgt:

Anschaffungskosten für das Zweifamilienhaus	100.000 €
davon entfallen 50 % auf das 1. Obergeschoss	50.000 €
Verteilung der Anschaffungskosten über den 10-jährigen Berichtigungszeitraum gem. § 15a Abs. 1 S. 2 UStG in der Fassung ab 01.01.2005 (§ 27 Abs. 11 UStG und A 10.6 Abs. 3 S. 2 - 4 UStAE)	5.000 €

Die USt für diese Wertabgabe errechnet sich für das Kalenderjahr 2018 mit 950 € (5.000 € x 19 %, § 12 Abs. 1 UStG). Die Steuer entsteht mit Ablauf der VAZ der jeweiligen Privatnutzung Januar - Dezember im Kalenderjahr 2018 (§ 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Für die Kalenderjahre 2009 - 2018 ergeben sich keine Berichtigungen des Vorsteuerabzuges gem. § 15a Abs. 1 UStG in der Fassung ab 01.01.2005 (§ 27 Abs. 11 UStG), da die tatsächlichen Nutzungen in diesen Kalenderjahren durch A seiner Verwendungsabsicht entsprachen.

Hinweis: Die zum 01.01.2011 in das UStG eingefügten gesetzlichen Regelungen, § 15 Abs. 1b UStG sowie § 15a Abs. 6a UStG, finden im vorliegenden Beispielfall keine Anwendung, da A das Grundstück vor dem 01.01.2011 erworben hat (§ 27 Abs. 16 UStG).

Übungsfall 5:

A war als gelernter Friseurmeister bis zum 31.03.2018 als Arbeitnehmer im Friseursalon des B in Bamberg tätig. A beschließt im März 2018, sich in Hallstadt als Friseur selbständig zu machen. Ab dem 01.04.2018 inserierte er mehrfach im Hallstadter Tageblatt auf der Suche nach geeigneten Geschäftsräumen. A besichtigte im April 2018 mehrere Mietobjekte. Nach dem Anmieten entsprechender Räumlichkeiten in Hallstadt zum 01.05.2018 und dem Erwerb von Ladeneinrichtung am 05.05.2018, finanziert durch die Sparkasse Hallstadt, eröffnete A am 11.05.2018 einen Friseursalon in Hallstadt.

A war durch die Berufssinnung in Nürnberg im März 2018 darüber informiert worden, dass er in seiner Geschäftslage in Hallstadt im Monat mit Einnahmen i. H. v. voraussichtlich 1.000 € rechnen könne. Daher teilte A dem Finanzamt Bamberg im Mai 2018 mit, dass er für den Zeitraum vom 11.05.2018 bis zum 31.12.2018 mit Einnahmen aus dem Friseursalon i. H. v. 8.000 € rechne.

Er teilte dem Finanzamt Bamberg des Weiteren mit, dass er sich mit Zeitungsinserten und der Anmietung von Ladenräumen seit dem 01.04.2018 um die Aufnahme seiner unternehmerischen Tätigkeit bemüht habe.

Die tatsächlichen Einnahmen des A aus dem Friseursalon betrugen im Zeitraum vom 11.05.2018 - 31.12.2018 zutreffend 11.000 €. An Vorsteuern sind bei A aus dem Erwerb der Ladeneinrichtung, dem Wareneinkauf und der Anmietung der Ladenräume zutreffend 4.000 € angefallen.

Ab dem 01.08.2018 erhielt A von einer Nürnberger Friseur-Fachzeitschrift für das Verfassen von Fachaufsätzen den Betrag von monatlich 400 € auf sein betriebliches Konto bei der Sparkasse Hallstadt überwiesen.

Für das Kalenderjahr 2019 erwartete A Umsätze aus dem Friseursalon i. H. v. 16.800 € und aus dem Verfassen von Fachaufsätzen i. H. v. 2.500 €.

Im Kalenderjahr 2019 erzielte A aus seinem Friseursalon tatsächlich Einnahmen i. H. v. 16.000 €. Einnahmen aus dem Verfassen von Fachaufsätzen sind A nicht zugeflossen.

An Vorsteuern sind bei A aus dem Wareneinkauf und der Anmietung der Ladenräume im Kalenderjahr 2019 zutreffend 2.500 € angefallen.

Bearbeitungshinweis

A hat für die Kalenderjahre 2018 und 2019 keine Anträge gem. § 19 Abs. 2 UStG gestellt.

Abwandlung

A hat für das Kalenderjahr 2018 einen Antrag gem. § 19 Abs. 2 UStG beim zuständigen Finanzamt Bamberg gestellt.

Für die Kalenderjahre 2018 und 2019 hat das Finanzamt Bamberg dem A die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten auf dessen Antrag hin gestattet.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich für die Kalenderjahre 2018 und 2019 für A im Grundfall und in der Abwandlung?

Lösungshinweis zu **Fall 5:**

1. Keine Option zur Regelbesteuerung

1.1. Kalenderjahr 2018

Die Unternehmereigenschaft des A beginnt gem. A 2.6 Abs. 1 S. 1 UStAE i. V. m. A 2.6 Abs. 2 S. 1 und 2 UStAE am 01.04.2018. Beim Neubeginn der unternehmerischen Tätigkeit ist maßgebend, dass der voraussichtliche Jahresgesamtumsatz im Kalenderjahr 2018 den Betrag von 17.500 € nicht übersteigt (A 19.1 Abs. 4 UStAE).

A erwartet für den Zeitraum vom 01.05.2018 - 31.12.2018 Einnahmen i. H. v. 8.000 €. Umgerechnet auf das Kalenderjahr 2018 sind das 10.667 € (§ 19 Abs. 3 S. 3 UStG) (8.000 € x 12/9; Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit im April 2018 (s.o.), A 19.3 Abs. 3 S. 2, 3 UStAE; die Umrechnung nach Tagen führt zu keinem anderen Ergebnis). Die Umsatzgrenze des A 19.1 Abs. 4 S. 2 UStAE i. H. v. 17.500 € wird im Kalenderjahr 2018 voraussichtlich nicht überschritten. Eine Option nach § 19 Abs. 2 UStG wurde von A nicht ausgesprochen.

Rechtsfolgen

Damit wird die Umsatzsteuer des A für die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen aus den Tätigkeiten als Friseur und dem Verfassen von Fachaufsätzen des A im Kalenderjahr 2018 nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG).

Die Vorsteuern i. H. v. 4.000 € sind für A abziehbar (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), jedoch gem. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG vom Abzug ausgeschlossen.

Die Tätigkeit des A als Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2018 ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. A 2.2 Abs. 4 S. 1 UStAE).

1.2. Kalenderjahr 2019

Maßgebend ist im Kalenderjahr 2019, dass A im vorangegangenen Kalenderjahr 2018 die Umsatzgrenze von 17.500 € tatsächlich nicht überschritten hat bzw. für das laufende Kalenderjahr 2019 die Umsatzgrenze i. H. v. 50.000 € voraussichtlich nicht überschreiten wird (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG).

A erzielte im Kalenderjahr 2018 Einnahmen aus seinem Unternehmen i. H. v. 13.000 € (aus dem Friseursalon 11.000 € und aus dem Verfassen von Fachaufsätzen 5 x 400 €) (§ 2 Abs. 1 UStG). Nach § 19 Abs. 3 S. 3 UStG ist dieser Betrag auf einen Jahresbetrag umzurechnen = 17.333 € (13.000 € x 12/9, A 19.3 Abs. 3 S. 2, 3 UStAE; die Umrechnung nach Tagen führt zu keinem anderen Ergebnis). Da A im vorangegangenen Kalenderjahr 2018 die maßgebliche Grenze des § 19 Abs. 1 S. 1 UStG i. H. v. 17.500 € nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr 2019 die Umsatzgrenze von 50.000 € (erwartete Einnahmen i. H. v. voraussichtlich 19.300 €; aus dem Friseursalon 16.800 € und aus dem Verfassen von Fachaufsätzen 2.500 €) voraussichtlich nicht überschreiten wird, greift für A auch im Kalenderjahr 2019 die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG.

Rechtsfolgen

Damit wird die Umsatzsteuer des A für die steuerpflichtigen sonstigen Leistungen aus dem Friseurgeschäft des A im Kalenderjahr 2019 nicht erhoben (§ 19 Abs. 1 S. 1 UStG).

Die Vorsteuern i. H. v. 2.500 € sind für A abziehbar (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 UStG), aber gem. § 19 Abs. 1 S. 4 UStG vom Abzug ausgeschlossen.

2. Abwandlung: Option zur Regelbesteuerung

2.1. Kalenderjahr 2018

A hat mit seinem Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung optiert (§ 19 Abs. 2 S. 1 UStG i. V. m. A 19.2 Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE).

Der maßgebliche Voranmeldungszeitraum im Kalenderjahr 2018 ist gem. § 18 Abs. 2 S. 4 UStG der Kalendermonat, da A im Kalenderjahr 2018 mit seiner unternehmerischen Tätigkeit begonnen hat.

Rechtsfolgen 2018

Umsatzsteuer Friseursalon (§ 12 Abs. 1 UStG) (19/119 von 11.000 €)	1.756 €
Umsatzsteuer Fachaufsätze (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Bst. c UStG, 7/107 von 2.000 € (5 x 400 €))	131 €
= Zwischensumme	1.887 €
abzüglich Vorsteuern (§ 15 UStG)	4.000 €
= Überschuss der Vorsteuern 2018	2.113 €

Die Tätigkeit des A als Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2018 ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. A 2.2 Abs. 4 S. 1 UStAE).

2.2. Kalenderjahr 2019

Die Option zur Regelbesteuerung im Kalenderjahr 2018 bindet A für mindestens fünf Kalenderjahre, also auch für das Kalenderjahr 2019 (§ 19 Abs. 2 S. 2 UStG).

Der maßgebliche Voranmeldungszeitraum im Kalenderjahr 2019 ist gem. § 18 Abs. 2 S. 4 UStG der Kalendermonat, da A mit seiner unternehmerischen Tätigkeit im vorangegangenen Kalenderjahr 2018 begonnen hatte.

Rechtsfolgen 2019

Umsatzsteuer Friseursalon (§ 12 Abs. 1 UStG) (19/119 von 16.000 €)	2.555 €
Umsatzsteuer Fachaufsätze (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Bst. c UStG) (lt. Sachverhalt keine Einnahmen)	0 €
= Zwischensumme	2.555 €
abzüglich Vorsteuern (§ 15 UStG)	2.500 €
= Umsatzsteuerzahllast 2019	55 €

* * * *