

# Die mündliche Steuerberaterprüfung 2018/2019

Bearbeitet von

Von Uwe Grobshäuser, Günter Endlich, Rolf-Rüdiger Radeisen, Arno Barzen, Jörg W. Hellmer, Philipp Hammes, Felix Hammes, und Sabrina Böhm

11. Auflage 2018. Buch. 458 S. Softcover

ISBN 978 3 95554 419 5

Format (B x L): 24 x 17 cm

[Steuern > Kanzleimanagement, Unternehmensberatung, Steuerfachkräfte](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**  
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](http://beck-shop.de) ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

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

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

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

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

## Problembereich 7: Steuer und Steuerentstehung

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## Problembereich 8: Vorsteuer und Vorsteuerberichtigung

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

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

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

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

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

**Frage:** Welche Formen von Rechnungen kennen Sie?

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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