

Der Vater ist weiterhin hinsichtlich des eigenunternehmerisch genutzten Miteigentumsanteils (50 %) zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Entsprechend ihrer Beteiligung (50 %) ist die Tochter Leistungsempfängerin der auf das Grundstück entfallenden Leistungen. Entsprechend ihrer Beteiligungsquote kann sie den Vorsteuerabzug für sich als Unternehmerin geltend machen (BFH V R 65/17, Rz. 26).

Der Umfang der abzugsfähigen Vorsteuerbeträge auf Erhaltungsaufwendungen an dem Grundstück richtet sich danach, für welchen Nutzungsbereich des Grundstücks die Aufwendungen vorgenommen wurden (Abschn. 15.17 Abs. 5 Satz 4 UStAE).

Die abziehbare Vorsteuer i.H.v. 1 500 € i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG entfällt i.H.v. 600 € auf den zu 60 % unternehmerisch genutzten Teil des Vaters V. Davon entfallen auf den eigenen Miteigentumsanteil $5/6 = 500$ €. Dieser Betrag ist beim Vater als Vorsteuer abzugsfähig. Auf die Tochter entfallen $1/6 = 100$ €. Diese Vorsteuer ist nicht abzugsfähig, da die Tochter die bezogene Leistung nicht für ihre unternehmerische Tätigkeit, sondern ausschließlich und unmittelbar für die Erbringung einer unentgeltlichen Wertabgabe i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG verwendet (Abschn. 15.2b Abs. 2 Satz 5 i.V.m. Abschn. 15.15 Abs. 1 UStAE).

Auf den steuerfrei vermieteten Teil des Grundstücks (40 %) entfallen 700 € der abziehbaren Vorsteuer. Dieser Teil entfällt in voller Höhe auf die Vermietungstätigkeit der Tochter und ist nicht abzugsfähig (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG).

Die auf das gesamte Grundstück entfallende Vorsteuer i.H.v. 200 € ist entsprechend § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG mit 60 % = 120 € auf den eigenunternehmerisch genutzten Teil und mit 40 % = 80 € auf den steuerfrei vermieteten Teil aufzuteilen. Die Vorsteuer auf den eigenunternehmerisch genutzten Anteil ist zu $5/6 = 100$ € in voller Höhe beim Vater zu berücksichtigen, da sein eigenunternehmerischer Anteil (60 %) seinen Miteigentumsanteil (50 %) übersteigt (Abschn. 15.2b Abs. 1 Satz 11 und Abschn. 15a.2 Abs. 4 UStAE). Die anteilige Vorsteuer i.H.v. 20 € entfällt auf die unentgeltliche Wertabgabe der Tochter und ist deshalb nicht abziehbar (s.o.). Die anteilige Vorsteuer auf den steuerfrei vermieteten Anteil i.H.v. 80 € entfällt in voller Höhe auf die Tochter und ist nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht abzugsfähig (s.o.).

Verfahrensrechtliche sind die anteilige Leistungserbringung sowie der anteilige Leistungsbezug durch verbindliche Aufteilung auf die Gemeinschafter durch § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO festzustellen.

4.3 Bestellung eines Nießbrauchsrechts

**Fall 27: Bestellung eines Nießbrauchsrechts an einem Grundstück/
Geschäftsveräußerung im Ganzen/Unentgeltliche Wertabgabe**

Das Beispiel entspricht Beispiel 3 der Vfg. der OFD Niedersachsen vom 16.9.2011 (S 7109 – 10 – St 172, DStR 2011, 2467).

Vater V bestellt seiner Tochter T an einem zu Wohnzwecken vermieteten Grundstück einen lebenslänglichen unentgeltlichen Nießbrauch. Die Tochter übernimmt die Mietverträge und führt somit die Vermietungstätigkeit weiter.

Alternative:

Es handelt sich weder um ein vermietetes noch um ein verpachtetes Grundstück. Die Tochter renoviert das Grundstück und vermietet es anschließend steuerfrei. V hatte das Grundstück umsatzsteuerpflichtig angeschafft und zu Abzugsumsätzen genutzt.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Bestellung des Nießbrauchsrechts Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

Der Nießbraucher tritt in die Rechtsstellung des Eigentümers als Vermieter ein. Mietzahlungen sind an den Nießbraucher zu leisten (Rz. 14 ff. des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184). AfA auf das Gebäude darf der Nießbraucher nicht abziehen.

Werbungskosten, die der Nießbraucher im Rahmen der Nießbrauchsbestellung getragen hat, darf er abziehen (Rz. 21 des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184).

Dem Eigentümer sind keine Einkünfte aus dem nießbrauchsbelasteten Grundstück zuzurechnen. Der Eigentümer darf AfA auf das Gebäude und Grundstücksaufwendungen, die er getragen hat, nicht als Werbungskosten abziehen, da er keine Einnahmen erzielt (Rz. 23 ff. des BMF-Schreibens vom 30.9.2013, BStBl I 2013, 1184).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

Im Rahmen einer unentgeltlichen nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung hat die Bestellung des Nießbrauchs keine umsatzsteuerlichen Folgen.

Alternative

Nach Abschn. 1.5 Abs. 2 Satz 1 UStAE liegt keine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i.S.d. § 1 Abs. 1a UStG vor. Der Unternehmer muss das Grundstück aus seinem Unternehmen entnehmen (BFH-Urteil vom 16.9.1987, X R 51/81, BStBl II 1988, 205; s.a. Abschn. 15a.2 Abs. 6 Nr. 3 Buchst. b UStAE). Durch die Bestellung des unentgeltlichen unbefristeten Nießbrauchs (Zuwendungsnießbrauch) bringt er zum Ausdruck, dass er das Grundstück auf Dauer nicht mehr zur Erzielung von Einnahmen und damit nicht mehr im Rahmen seines Unternehmens einsetzen will. Die Bindung des Grundstücks an das Unternehmen ist beendet. Unerheblich ist, dass dem Unternehmer das (nießbrauchsbelastete) Eigentum am Grundstück verbleibt. Für die Frage der Verwendung des Grundstücks kommt es auf die Eigentumsverhältnisse nicht an. Die unentgeltliche Wertabgabe durch Entnahme zum Eigenbedarf ist steuerfrei nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG.

Fall 28: Übertragung eines Betriebsgrundstücks unter Vorbehalt eines Nießbrauchsrechts

Das Beispiel entspricht Beispiel 2 der Vfg. der OFD Niedersachsen vom 16.9.2011 (S 7109 – 10 – St 172, DStR 2011, 2467).

Vater V (Unternehmer) überträgt seinem Sohn S unentgeltlich ein Betriebsgrundstück und behält sich den Nießbrauch zur weiteren uneingeschränkten Verwendung des Grundstücks in seinem Unternehmen vor.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Grundstücksübertragung sowie zur Bestellung des Nießbrauchsrechts Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

V als Nießbraucher erzielt mit dem belasteten Grundstück weiterhin die Einkünfte, z.B. aus Vermietung und Verpachtung.

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

Der Unternehmer hat das Grundstück weder seinem Sohn geliefert noch aus seinem Unternehmen entnommen. Er hat lediglich das mit dem Nießbrauch belastete Eigentum übertragen und sich die Nutzungsmöglichkeit zurückbehalten, die ihm bisher aufgrund seines Eigentums zustand (Vorbehaltsnießbrauch). Der Sohn erlangt an dem Grundstück keine Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Die Einräumung des

Nießbrauchsverbehalts stellt auch keine Gegenleistung für die Grundstücksübertragung dar. Denn der Unternehmer hat sich dieses Recht von vornherein vorbehalten. Eine unentgeltliche Wertabgabe durch Entnahme liegt nicht vor, weil die Verfügungsmacht beim Unternehmer verblieben ist (Abschn. 3.3 Abs. 5 UStAE).

Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG kommt bei Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 13.11.1997, V R 66/96, BFH/NV 1998, 555).

4.4 Betriebsübertragung

Fall 29: Betriebsübertragung/Geschäftsveräußerung im Ganzen

Vater V (Unternehmer) überträgt seiner Tochter T seinen Betrieb (Kapitalkonto 280.000 €) mit einem Verkehrswert von 510.000 € gegen eine Abstandszahlung an V bzw. ein Gleichstellungsgeld an den Bruder der T i.H.v. 430.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie zu der Betriebsübertragung Stellung und prüfen Sie dabei, ob eine Geschäftsveräußerung bzw. Teilbetriebsveräußerung vorliegt.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

Da das Entgelt i.H.v. 430.000 € das Kapitalkonto i.H.v. 280.000 € übersteigt, liegt nach der Einheitstheorie ein entgeltlicher Erwerb vor (s.a. Rz. 35 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993, BStBl I 1993, 80, 464). Der Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Abs. 2 EStG ist durch Gegenüberstellung des Entgelts und des steuerlichen Kapitalkontos des Übergebers zu ermitteln.

Von den gesamten stillen Reserven i.H.v. (510.000 € ./ 280.000 € =) 230.000 € werden (430.000 € ./ 280.000 € =) 150.000 € aufgedeckt. Die Tochter tätigt einen (teil)entgeltlichen Erwerb, der zu einer Aufstockung der Buchwerte um die aufgedeckten stillen Reserven führt (§ 6 Abs. 1 Nr. 7 EStG).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

Abwandlung 1:

Die Tochter zahlt ein Gleichstellungsgeld an den Bruder i.H.v. 250.000 €.

Lösung:

Ertragsteuerrechtliche Lösung

Wendet der Übernehmer Anschaffungskosten bis zur Höhe des steuerlichen Kapitalkontos auf, tätigt er nach der Einheitstheorie einen unentgeltlichen Erwerb und hat die Buchwerte des Übergebers fortzuführen. Ein Veräußerungsverlust liegt beim Übergeber nicht vor (Rz. 38 des BMF-Schreibens vom 13.1.1993, BStBl I 1993, 80, 464).

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

Abwandlung 2:

Die Tochter zahlt an V eine monatliche lebenslängliche Rente i.H.v. 2.100 €.

Lösung:**Ertragsteuerrechtliche Lösung**

Da eine Wirtschaftseinheit i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG gegen eine lebenslängliche Rente übertragen wird, handelt es sich dann um eine begünstigte Vermögensübertragung i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG, wenn eine ertragbringende Wirtschaftseinheit übertragen wird (Rz. 26 und 27 des BMF-Schreibens vom 11.3.2010, BStBl I 2010, 227). Die Wirtschaftseinheiten sind nach den Rz. 26 ff. des BMF-Schreibens vom 11.3.2010 (BStBl I 2010, 227) Ertrag bringend, wenn die wiederkehrenden Leistungen nicht höher sind als der langfristig erzielbare Ertrag des übergebenen Vermögens.

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG im Zusammenhang mit wiederkehrenden Leistungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, besteht eine widerlegbare Vermutung dafür, dass die Erträge ausreichen, um die wiederkehrenden Leistungen in der vereinbarten Höhe zu erbringen, wenn der Betrieb oder Teilbetrieb vom Übernehmer tatsächlich fortgeführt wird (Beweiserleichterung). Entsprechendes gilt, wenn ein Mitunternehmeranteil oder der Teil eines Mitunternehmeranteils i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. a EStG oder ein Anteil an einer GmbH i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. c EStG übertragen wird. Die Beweiserleichterung ist nicht anzuwenden bei verpachteten oder überwiegend verpachteten Betrieben, Teilbetrieben, (Teil-)Mitunternehmeranteilen und GmbH-Anteilen oder bei Personengesellschaften, die selbst ihren gesamten Betrieb verpachtet haben.

Da die Voraussetzungen des § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG erfüllt sind, handelt es sich um eine voll unentgeltliche Übertragung des Betriebs. Die Tochter muss die Buchwerte fortführen. Ein Veräußerungsverlust des V liegt nicht vor.

Es gilt das Korrespondenzprinzip. T kann die monatliche Rente i.H.v. 2.100 €, jährlich $2.100 \text{ €} \times 12 = 25.200 \text{ €}$ als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG geltend machen. V muss diesen Betrag als sogenannte Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG versteuern.

Umsatzsteuerrechtliche Lösung

V tätigt mit der Betriebsübertragung an die Tochter eine nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen. Die Tochter tritt an die Stelle des Veräußerers.

5. Lieferungen und sonstige Leistungen

5.1 Verschaffung der Verfügungsmacht

Fall 30: Verschaffung der Verfügungsmacht an gestohlenen Sachen

A ist Autohändler. Am Abend des 16.9.22 stiehlt A den Pkw des Julius Renner und verkauft ihn am 20.9.22 in seinem Geschäft. Am 18.10.22 zeigt A Reue und überweist die 5.000 € an Julius.

Aufgabe: Prüfen Sie, ob bei den Geschäftsvorfällen Lieferungen vorliegen. Gehen Sie dabei ein auf den Liefergegenstand und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Mit dem Verkauf des gestohlenen Kfz tätigt A eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Die Lieferung gilt mit Verschaffung der Verfügungsmacht am 20.9.22 als ausgeführt (§ 3 Abs. 6 UStG), obwohl zivilrechtlich an gestohlenen Sachen kein Eigentum übertragen werden kann. Zwischen A und Julius liegt kein Leistungsaustausch vor, da bei Julius der Lieferwille fehlt. Die Überweisung des Geldes durch A ist als echter Schadensersatz anzusehen.

Fall 31: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

A erwirbt am 25.5.22 bei Unternehmer B in Edesheim eine gebrauchte Maschine. An diesem Tag einigen sich A und B, dass das Eigentum an der Maschine übergehen, die Maschine jedoch noch bis zum 31.5.22 bei B verbleiben soll.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Der Zeitpunkt der Lieferung bestimmt sich zivilrechtlich nach § 930 BGB. Die Übergabe der Maschine wird am 25.5.22 durch die Vereinbarung des Besitzkonstituts ersetzt. Da eine bewegungslose Lieferung stattfindet, bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG. Umsatzsteuerrechtlich gilt die Lieferung zu dem Zeitpunkt als ausgeführt, an dem die Verfügungsmacht verschafft wird. Die Ortsvorschriften des § 3 Abs. 6 und 7 UStG sind zugleich auch Zeitvorschriften.

Fall 32: Verschaffung der Verfügungsmacht durch Abtretung des Herausgabeanspruchs/Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG

Die A-GmbH betreibt eine Autovermietung in Neustadt. Ein Lkw ist langfristig an die Firma F in Neustadt vermietet, die es in Deutschland zum Transport von Gütern einsetzt. Am 1.7.22 veräußert die A-GmbH ihren noch für 2 Monate bei F befindlichen Lkw für 80.000 € an die M-GmbH mit Sitz in Landau. Beide sind sich einig, dass die Veräußerung ab sofort wirken soll.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Nach § 931 BGB genügt es, wenn der Unternehmer (Eigentümer) nicht im Besitz der Sache ist, dass sich Eigentümer und Erwerber (M-GmbH) über den Eigentumsübergang einigen und der Eigentümer seinen Herausgabeanspruch, den er gegen den Mieter (F) hat, an den Erwerber abtritt. Im Zeitpunkt der Eingung und der Abtretung des Herausgabeanspruchs geht das bürgerlich-rechtliche Eigentum über. Auf die Herausgabe des Fahrzeugs kommt es nicht an. Daraus folgt für die USt:

1. Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 7 UStG dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befand.
2. Verfügungsmacht über den Lkw wurde am 1.7.22 verschafft (= Zeitpunkt der Lieferung).

Fall 33: Verschaffung der Verfügungsmacht/Eigentumsvorbehalt

Der Kunde K kauft am 1.2.22 bei einem Elektrohändler E in Edenkoben ein Fernsehgerät. Der Kaufpreis i.H.v. 1.000 € soll wie folgt bezahlt werden:

250 € sofort bei Übergabe des Geräts am 1.2.22, die restlichen 750 € in 15 Monatsraten à 50 €, beginnend ab 1.3.22. E behält sich laut Vertrag bis zur vollständigen Bezahlung des Kaufpreises das Eigentum am Gerät zurück. Nachdem nur die ersten zwei Raten bei E eingingen, holt E das Fernsehgerät im Mai des Jahres 22 bei K ab und einigen sich darauf, dass damit aller erledig sei.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Hat sich der Verkäufer einer beweglichen Sache das Eigentum bis zur Bezahlung des Kaufpreises vorbehalten, so ist nach § 449 BGB im Zweifel anzunehmen, dass die Übertragung des Eigentums unter der aufschie-

benden Bedingung vollständiger Zahlung des Kaufpreises erfolgt, und dass der Verkäufer zum Rücktritt von dem Vertrag berechtigt ist, wenn der Käufer mit der Zahlung in Verzug kommt.

Bei dem Verkauf des Fernsehgerätes handelt es sich um eine bewegte Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), da E dem K Verfügungsmacht an dem Gerät verschafft. Zwar erfolgt zivilrechtlich ein Verkauf unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 Abs. 1 BGB), umsatzsteuerrechtlich wird jedoch bereits mit Übergabe wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO übertragen, sodass die Lieferung bereits am 1.2.22 erfolgt (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Ort und Zeitpunkt ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 und 2 UStG mit Beginn der Beförderung in Edenkoben im 1.2.22 (Abschn. 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE). Edenkoben liegt im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Lieferung ist demnach steuerbar, da auch alle anderen Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erfüllt sind. Mangels Befreiung nach § 4 UStG ist sie auch steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger für den Leistungserhalt netto aufwendet: $1.000 \text{ €} / . 159,66 \text{ € USt} = 840,34 \text{ €}$. Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 159,66 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Februar (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG). Steuerschuldner ist E (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Im Mai wird die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). E hat die Bemessungsgrundlage i.H.v. 840,34 € sowie die USt i.H.v. 159,66 € im Voranmeldungszeitraum Mai 22 zu berichten (§ 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Satz 7 UStG).

Da Abnehmer K das Fernsehgerät nutzen konnte und ihm die bereits gezahlten Raten nicht zurück erstattet wurden, liegt insoweit eine sonstige Leistung durch entgeltliche Nutzungsüberlassung vor (§ 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG). Die sonstige Leistung wird in Edenkoben erbracht (§ 3a Abs. 1 Satz 1 UStG). § 3a Abs. 1 UStG ist anzuwenden, da der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist (s.a. Abschn. 3a.1 Abs. 1 bis 4 UStAE). Der Zeitpunkt der Vermietungsleistung ist im Mai, da die Nutzungsüberlassung im Mai endet (Abschn. 13.1 Abs. 3 Satz 1 und 2 UStAE). Die sonstige Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt. Zum Entgelt gehört alles, was der Leistungsempfänger für den Leistungserhalt netto aufwendet: $100 \text{ €} / . 15,97 \text{ € USt} = 84,03 \text{ €}$. Der Steuersatz beträgt 19 %. Die Umsatzsteuer beläuft sich auf 84,03 €. Sie entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai. Es liegen keine Teilleistungen i.S.v. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 3 UStG vor, da keine gesonderte Entgeltsvereinbarung getroffen wurde. Es ist das Entgelt für den gesamten Nutzungszeitraum zu versteuern. Steuerschuldner ist E.

Fall 34: Leasing 1

Ein Leasingnehmer LN mietet von einer Leasinggesellschaft LG eine Maschine fest für die Zeit vom 2.1.22 bis 31.12.24. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Maschine beträgt fünf Jahre. Der Listenpreis der Maschine beträgt netto 185.000 €. Der LN muss monatlich 5.500 € zzgl. USt an die LG zahlen. Bei Übergabe der Maschine hat LN eine Grundgebühr von 10.000 € zzgl. USt zu entrichten. Die Anschaffungskosten einschließlich aller Nebenkosten und Finanzierungskosten betragen für die LG 190.000 € (netto). Kauf- oder Mietverlängerungsoption wurde nicht vereinbart.

Aufgabe: Bestimmen sie die Leasingart sowie die Umsatzart und deren Folgen.

Lösung:

Es handelt sich um ein Finanzierungsleasing, da eine feste Grundmietzeit vereinbart wurde und der LN innerhalb der Grundmietzeit mit der Zahlung von $(5.500 \text{ €} \times 36 \text{ Raten}) = 198.000 \text{ €}$ zzgl. der Grundgebühr = i.H.v. 10.000 €, insgesamt somit 208.000 h, mindestens alle Kosten der LG deckt.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption mit einer Grundmietzeit von 60 %. Die Maschine ist der LG zuzurechnen, da die Grundmietzeit zwischen 40 und 90 % beträgt.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um Mietleasing. Die LG erbringt aufgrund des Mietleasing eine steuerbare und steuerpflichtige sonstige Leistung an den LN. Die USt fällt für die einzelnen Teilleistungen in

dem Voranmeldungszeitraum an, in dem der jeweilige Leasingmonat endet. Sie beträgt z.B. für das Leasing im Januar im Voranmeldungszeitraum Januar $5.500 \text{ €} \times 19\% = 1.045 \text{ €}$.

Die USt für die Grundgebühr fällt nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG bereits im Voranmeldungszeitraum der Zahlung i.H.v. $10.000 \text{ €} \times 19\% = 1.900 \text{ €}$ an. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der LN hieraus die USt als Vorsteuer abziehen.

Fall 35: Leasing 2

Sachverhalt s. Fall zuvor. Die Mietzeit läuft vom 2.1.22 bis 30.9.23 = 21 Monate. Die monatliche Leasingrate beträgt 8.970 €.

Aufgabe: Bestimmen sie die Form und den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht.

Lösung:

Es handelt sich um ein Finanzierungsleasing, da eine feste Grundmietzeit vereinbart wurde und der LN innerhalb der Grundmietzeit mit der Zahlung von $(8.970 \text{ €} \times 21 \text{ Raten} =) 188.370 \text{ €}$ zzgl. der Grundgebühr $(10.000 \text{ €}) = 198.370 \text{ €}$ mindestens alle Kosten (190.000 €) der LG deckt.

Es handelt sich um einen Fall ohne Kauf- oder Verlängerungsoption mit einer Grundmietzeit von 35 %. Die Maschine ist dem LN zuzurechnen, da die Grundmietzeit nicht mindestens 40 % beträgt.

Umsatzsteuerrechtlich handelt es sich um ein Kaufleasing. Die LG erbringt mit der Übergabe der Maschine an den LN eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Bemessungsgrundlage ist alles, was der LN insgesamt aufzuwenden hat, also die Grundgebühr von 10.000 € und die Summe der Leasingraten i.H.v. 188.370 €, insgesamt 198.370 €. Die USt beträgt 19 % von 198.370 € = 37.690,30 €. Sie entsteht bereits im Voranmeldungszeitraum der Lieferung, also zu Beginn des Leasingverhältnisses. Bei entsprechender Rechnungsausstellung mit USt-Ausweis kann der LN hieraus die USt für den Voranmeldungszeitraum, in dem das Leasingverhältnis beginnt, als Vorsteuer abziehen.

Er kann also die volle Grundgebühr aus der Vorsteuer finanzieren. Aus den Leasingraten hat der LN dann allerdings keinen Vorsteuerabzug mehr.

5.2 Sicherungsübereignung

Hinweis! Zur Verschaffung der Verfügungsmacht bei der Sicherungsübereignung s. Mutschler/Scheel, Umsatzsteuer, 4. Auflage, Steuern und Finanzen in Ausbildung und Praxis, Band 4, unter III. 5., HDS-Verlag.

Fall 36: Sicherungsübereignung/Verwertung des Sicherungsguts durch den Sicherungsnehmer/ Differenzbesteuerung

Für den Unternehmer X in Landau finanziert eine Bank B in Mannheim die Anschaffung eines Pkw i.H.v. 41.000 €. Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich B den Pkw zur Sicherheit übereignen. Da X seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet B den Pkw durch Veräußerung an einen privaten Abnehmer A für 30.000 €.

Aufgabe: Nehmen Sie Stellung zu den Umsätzen des Unternehmers X und der Bank B.

Zur Differenzbesteuerung nach § 25a UStG s.a. Fall 49, 164 ff., 184 und 185.

Lösung:

Die Übergabe des Sicherungsguts an den SN und die Veräußerung des Sicherungsguts durch den SN an den Abnehmer vollzieht sich umsatzsteuerrechtlich in folgenden Schritten:

1. Die Übereignung des Sicherungsgutes (Pkw) vom SG X an den SN B unter Begründung eines Besitzmittlungsverhältnisses (§ 930 BGB) stellt keinen steuerbaren Umsatz dar (Abschn. 3.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Trotz Eigentumsübertragung erhält der SN B keine Verfügungsmacht bzw. wirtschaftliches Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO.

2. Veräußerung des Sicherungsguts durch den SN (Bank).

Der SG X bringt den Pkw zum SN (Bank), diese wiederum befördert den Pkw zum Abnehmer A. Im Zeitpunkt der Verwertung durch den SN B liegt ein **Doppelumsatz** vor:

a) 1. Lieferung: Lieferung des Sicherungsguts vom SG X an den SN B. Es handelt sich um eine ruhende Lieferung. Der Ort der Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

b) 2. Lieferung: Lieferung des Sicherungsguts vom Sicherungsnehmer B an den Erwerber A. Es handelt sich um eine bewegte Lieferung. Der Lieferort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 UStG. Der Veräußerungserlös für den Pkw beträgt 30.000 €.

Die beiden Lieferungen erfolgen im Abstand einer juristischen Sekunde voneinander.

Für die **Lieferung 1** des SG X schuldet der SN B als Leistungsempfänger die USt (§ 13b Abs. 5 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG, Abschn. 13b.1 Abs. 2 Nr. 4 UStAE). Der SG X muss eine Nettorechnung über 30.000 € erteilen (§ 14a Abs. 5 UStG).

Der SN B ist als Leistungsempfänger der Lieferung 1 Schuldner der USt ($30.000 \text{ €} \times 19\% = 5.700 \text{ €}$). Die Bank kann die § 13b-USt i.H.v. 5.700 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG als Vorsteuer geltend machen.

Mit der Veräußerung des Sicherungsguts (Pkw = **Lieferung 2**) tätigt der SN B einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz – auch als Bank – ($30.000 \text{ €} \times 19\% = 5.700 \text{ € USt}$).

Ist der Erwerber seinerseits ein Unternehmer, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erwirbt oder eine juristische Person, hat der SN B über die Lieferung eine ordnungsgemäße Rechnung zu erteilen. Aus dieser Rechnung kann der Erwerber dann den Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG in Anspruch nehmen.

Abwandlung 1:

Der Sicherungsgeber X ist Nichtunternehmer, Kleinunternehmer oder steuerbefreiter Unternehmer.

Lösung:

Nach dem Wortlaut des § 13b Abs. 1 und Abs. 2 UStG setzt der Übergang der Steuerschuldnerschaft u.a. voraus, dass:

- ein leistender Unternehmer,
- der im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder im Ausland ansässig ist,
- im Inland
- steuerbare und steuerpflichtige Umsätze

erbringt. Im Umkehrschluss bedeutet das, dass nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze nicht dem Reverse-Charge-Verfahren unterliegen.

Mit der Lieferung 1 erwirbt die Bank als Sicherungsnehmer den Pkw mit einem Wert von 30.000 €. X darf in der Rechnung an der Bank keine USt gesondert ausweisen.

Mit der Lieferung 2 tätigt die Bank einen steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatz.

Da für die Lieferung an den SN (Bank) keine USt geschuldet wird, kann die Bank als Wiederverkäufer i.S.d. § 25a Abs. 1 Nr. 1 UStG (Abschn. 25a.1 Abs. 2 UStAE mit Beispiel) unter den weiteren Voraussetzungen des § 25a UStG die Differenzbesteuerung anwenden (s.a. Vfg. der OFD Frankfurt vom 15.10.2014, S 7421 A – 5 – St 113, UR 2014 S. 991).

Differenzbesteuerung bei SN B

Verkaufspreis	30.000,00 €
Einkaufspreis	<u>30.000,00 €</u>
Differenz gem. § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG	0,00 €
Die USt ist herauszurechnen	0,00 €

Wird die Differenzbesteuerung i.S.d. § 25a UStG angewandt, darf in der Rechnung die USt nicht gesondert auswiesen werden (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG). Die Rechnung muss die Angabe »Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung« enthalten.

Abwandlung 2:

Der Sicherungsgeber X ist Unternehmer, der seinerseits den Pkw für 25.000 € von einem Privatmann P erworben hatte. X übereignet den Pkw zur Sicherheit an die Bank, die Bank veräußert den Pkw nach Eintritt der Verwertungsreife für 30.000 € an K.

Lösung:

Werden bewegliche Unternehmensgegenstände zur betrieblichen Finanzierung an ein Kreditinstitut sicherungsübereignet (z.B. Gebrauchtfahrzeuge) und tritt die Verwertungsreife für diese Gegenstände ein, liegt im Zeitpunkt der Verwertung umsatzsteuerrechtlich ein sog. »Doppelumsatz« vor (Abschn. 1.2 Abs. 1 UStAE).

Der als Sicherungsgeber auftretende Unternehmer X kann unter den Voraussetzungen des Abschn. 25a.1 Abs. 4 UStAE die Differenzbesteuerung für die Lieferung an das Kreditinstitut nach § 25a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a UStG anwenden, da er den zur Sicherung übereigneten Pkw von einer Privatperson erworben hat.

Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis i.H.v. 30.000 € den Einkaufspreis i.H.v. 25.000 € übersteigt. Die Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung beträgt somit 5.000 €. Die USt ist herauszurechnen (Abschn. 25a.1 Abs. 8 UStAE) und beträgt 798,32 €.

Problematisch ist, dass grundsätzlich für die Lieferung 1 des SG X an den SN B die USt durch den SN im Reverse-Charge-Verfahren geschuldet wird. Im Beispielsfall müsste daher der SN B die Differenzsteuer des SG X ermitteln. Dafür benötigt die Bank (SN) den Einkaufspreis des SG X.

In § 13b Abs. 5 Satz 9 UStG wird daher klargestellt, dass bei Lieferungen von u.a. in § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG genannten Gegenständen, für die die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG vorliegen und der Unternehmer diese Regelung auch anwendet, der Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner wird. Die Anwendung der Steuerschuldnerschaft ist für den Leistungsempfänger in diesen Fällen de facto nicht möglich, weil er regelmäßig den Einkaufspreis der an ihn gelieferten Gegenstände nicht kennt und so die Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung nicht ermitteln kann (s.a. Abschn. 13b.1 Abs. 2 Nr. 4 UStAE i.d.F. des BMF-Schreibens vom 26.9.2014, BStBl I 2014, 1297).

Der SG X schuldet die Differenzsteuer i.H.v. 798,32 € nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Das Kreditinstitut als Sicherungsnehmer ist seinerseits berechtigt, auf den Weiterverkauf des Pkw die Differenzbesteuerung anzuwenden (§ 25a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. b UStG).

Als Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis von 30.000 € den Einkaufspreis i.H.v. ebenfalls 30.000 € übersteigt. Die Differenz gem. § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG beträgt somit 0,00 €.

Wird die Differenzbesteuerung i.S.d. § 25a UStG angewandt, darf in der Rechnung die USt nicht gesondert auswiesen werden (§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG). Die Rechnung muss die Angabe »Gebrauchtgegenstände/Sonderregelung« enthalten.