

Einkommensteuerrecht

VON

Dr. Thomas Eisgruber, Dr. Ulrich Schallmoser

2., neu bearbeitete Auflage

Einkommensteuerrecht – Eisgruber / Schallmoser

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

Einkommen-, Lohn-, Körperschaft-, Gewerbe-, Umwandlungssteuer – Steuerrecht – Referendarpraxis

Verlag Franz Vahlen München 2010

Verlag Franz Vahlen im Internet:

www.vahlen.de

ISBN 978 3 8006 4024 9

6. Kapitel. Besteuerungstatbestände

Das Umsatzsteuerrecht kennt im Prinzip nur **vier Besteuerungstatbestände**. Von überragender Bedeutung sind dabei Lieferungen oder Leistungen, die gegen Entgelt im Inland durch einen Unternehmer ausgeführt werden (**Leistungsaustausch**). Um bestimmte Besteuerungslücken zu schließen, werden aber auch **unentgeltlich** erbrachte Lieferungen oder Leistungen in besonderen Fällen besteuert. Der **Einfuhrtatbestand** trägt in besonderer Art und Weise der Umsatzsteuer als Verbrauchssteuer Rechnung. Während Waren, die das Land verlassen, grundsätzlich von der Umsatzsteuer entlastet werden sollen, werden aus dem Drittland eingeführte Waren belastet. Die korrespondierende Vorschrift hierzu auf europäischer Ebene ist der **innergemeinschaftliche Erwerb**. Tragende Säule des Umsatzsteuersystems ist das Recht auf Vorsteuerabzug. Der wesentliche Rechtsscheinträger ist hier eine ordnungsgemäße Rechnung. In einer Art fiskalischer Gefährdungshaftung¹²⁰ regelt daher § 14c, dass ein Rechnungsaussteller für in einer Rechnung ausgewiesene Steuer schuldet.

A. Leistungsaustausch

I. Lieferung oder Leistung gegen Entgelt

Das Umsatzsteuerrecht ist wie kaum eine andere Steuerart sehr systematisch aufgebaut. Bei dem mit weitem Abstand wichtigsten Besteuerungstatbestand, der Lieferung oder Leistung durch einen Unternehmer gegen Entgelt im Inland (Leistungsaustausch) gibt das Gesetz das Prüfungsschema quasi vor. Die §§ 1–13b UStG befassen sich mit der Besteuerung von Ausgangsumsätzen. Für die Klausur empfiehlt es sich daher, folgendes Prüfungsschema einzuhalten:

1. Steuerbarkeit § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG i.V.m. § 3, 3a, 3b, 3c, 3e, 3g UStG
 - Lieferung oder sonstige Leistung gegen Entgelt
 - Unternehmer § 2 UStG
 - im Inland
2. Steuerbefreiung § 4–9 UStG
3. Bemessungsgrundlage § 10 UStG
4. Steuersatz § 12 UStG
5. Steuerschuld und Entstehungszeit § 13, 13b Abs. 1, § 20 UStG
6. Steuerschuldner § 13a, 13b UStG

1. Leistung

a) Lieferung oder sonstige Leistung

Der wichtigste Besteuerungstatbestand ist der sog. **Leistungsaustausch**. Ein solcher ist gegeben, wenn ein Unternehmer eine Leistung gegen Entgelt im Inland ausführt. Leistung ist dabei der Oberbegriff. Er umfasst sowohl **Lieferung** als auch **sonstige Leistungen**. Voraussetzung ist aber stets ein Leistungsaustausch. Die Frage nach dem Tatbestandsmerkmal »gegen Entgelt« ist identisch mit der Frage, ob ein Leistungsaustausch vorliegt. Für Umsatzsteuerzwecke ist daher ein Leistungsaustausch gegeben, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Ein Leistender und ein Leistungsempfänger – also **zwei Beteiligte** – sind vorhanden.
- Der Leistende erbringt eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. Das heißt, der Leistungsempfänger erhält ein Vorteil, aufgrund dessen er als Empfänger einer Dienstleistung anzusehen ist.¹²¹

¹²⁰ Jakob USt, S. 17.

¹²¹ EuGH, Urt. v. 29.02.1996 – Rs. C-215/95 – Mohr, Slg. 1996, I-959.

6. Kapitel Besteuerungstatbestände

- Leistung und Gegenleistung stehen in einem **wechselseitigen Zusammenhang**. Das heißt, der Leistungsempfänger wendet entweder das Entgelt durch Bezahlung auf oder erbringt seinerseits eine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn (**Tauschumsatz**, vgl. § 3 Abs. 12 UStG).
 - Es besteht eine innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung.
- 229** Leistender Unternehmer¹²² kann grundsätzlich jede Person oder Person in Vereinigung sein, die steuerliche Rechtsfähigkeit besitzt. Leistender können daher natürliche und juristische Personen sein. Ebenso können Personenmehrheiten, die als Einheiten nach außen auftreten, Leistender sein. Liegt eine sog. umsatzsteuerliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 UStG) vor, so handelt es sich bei zivilrechtlich selbstständigen Gesellschaften gleichwohl aus umsatzsteuerlicher Sicht um ein Unternehmen gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 S. 3 UStG. Leistungen zwischen Organträger und Organgesellschaft stellen daher nichtsteuerbare Innenumsätze dar.
- 230** Im Umsatzsteuerrecht ist es nicht erforderlich, dass sich Leistung und Gegenleistung **gleichwertig** gegenüberstehen.¹²³ Es kommt alleine darauf an, dass der Leistende in Erwartung einer Gegenleistung gehandelt hat. Lediglich in den Fällen der sog. Mindestbemessungsgrundlage regelt § 10 Abs. 5 UStG, dass für Leistung an bestimmte Leistungsempfänger (Gesellschafter, Angehörige, Arbeitnehmer) ein bestimmtes Mindestentgelt anzunehmen ist.
- 231** Es unterliegen nur Leistungen im **wirtschaftlichen Sinne** der Umsatzbesteuerung. Das heißt, es muss sich um Leistungen handeln, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Zahlenden verfolgt wird. Die reine Geldentrichtung ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinn. Die Bereitschaft, eine Leistung zu erbringen, kann eine steuerbare Leistung sein, vorausgesetzt der Empfänger dieser Leistung entrichtet hierfür ein Entgelt.
- Beispiel:** Studentin S kauft in der Gaststätte zwei Halbe Bier und bezahlt hierfür 8,40 €. Das Bezahlen selbst stellt in diesem Fall keine Lieferung dar.
- 232** Ein Leistungsaustausch liegt auch dann nicht vor, wenn eine Lieferung nur rückgängig gemacht wird. Hierbei ist im Einzelfall eine nichtsteuerbare **Rückgabe** von einer steuerbaren **Rücklieferung** abzugrenzen. Für die Abgrenzung kommt es maßgeblich auf die Sicht des ursprünglichen Lieferungsempfängers an. Möchte er die ursprünglich erhaltene Sache nur zurückgeben, so handelt es sich um eine nichtsteuerbare Rückgabe. Hat hingegen der ursprüngliche Lieferant ein eigenes Interesse daran, die Sache zurückzuerhalten und möchte daraufhin der ursprüngliche Lieferungsempfänger die Sache zurückliefern, so handelt es sich um eine steuerbare Rücklieferung.¹²⁴
- aa) Sonderfall Schadenersatz**
- 233** Im Falle des echten Schadenersatzes fehlt es an der Kausalität zwischen Leistung und Gegenleistung. Der Schadenersatz wird nicht geleistet, weil der Leistungsempfänger eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat. Vielmehr muss der zum Schadenersatz Verpflichtete Kraft Gesetz oder aufgrund vertraglicher Regelung für einen Schaden und seine Folgen eintreten. **Echter Schadenersatz** ist daher nicht umsatzsteuerbar.¹²⁵ Von **unechtem Schadenersatz** spricht man hingegen, wenn die Ersatzleistung tatsächlich die (teilweise) Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt.
- 234** Entscheidendes Abgrenzungskriterium ist, ob eine echte Wechselbeziehung zwischen Leistung und Gegenleistung gegeben ist. Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. Echter Schadenersatz ist in folgenden Fällen gegeben:
- Vertragsstrafen wegen Nichterfüllung §§ 340, 341 BGB,
 - Schadenersatz wegen Nichterfüllung §§ 280, 281 BGB,
 - Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen und Prozesszinsen §§ 288, 291 BGB; § 353 HGB.

¹²² Zum Unternehmerbegriff im Einzelnen: 2. Kapitel A.2.

¹²³ Abschn. 1.1 Abs. 1 S. 9 UStAE.

¹²⁴ BFH, Urt. v. 12.01.2008 – XI R 46/07, BStBl. 2009 II, 558.

¹²⁵ Abschn. 1.3 Abs. 1 S. 1 UStAE.

Kein Schadenersatz ist hingegen gegeben, wenn der Geschädigte im Auftrag des Schädigers selbst den zugefügten Schaden beseitigt. In diesem Fall kommt es zu einem Leistungsaustausch.¹²⁶ Ebenso ist die Ausgleichszahlung für einen Handelsvertreter gemäß § 89b HGB kein Schadenersatz, sondern eine Gegenleistung für erlangte Vorteile aus der Tätigkeit des Handelsvertreters. Räumt ein Mieter vorzeitig die Mieträume und erhält hierfür eine Vergütung, so handelt es sich nicht um Schadenersatz, sondern um ein Leistungsentgelt.

Fall: Der A entwendet aus dem Supermarkt Wildener Edelbranntwein zum Preis von 5,89 € und konsumiert diesen anschließend. Wenige Tage später wird A überführt und erstattet an die Supermarktkette pauschalisierten Schadenersatz i.H.v. 50 €.

Lösung: Die Geldzahlung stellt einen echten Schadenersatz in Geld gemäß § 823 Abs. 2 S. 1 i.V.m. §§ 249 Abs. 1, 251 Abs. 1 BGB dar. Es handelt sich dabei allerdings nicht um Entgelt für eine Leistung i.S.v. § 10 Abs. 1 S. 2 UStG, weil dem A die gestohlene Flasche Branntwein nicht willentlich zugewendet wurde. Der A zahlt nicht, weil er eine Leistung erhalten hat, sondern weil er gesetzlich verpflichtet ist, den von ihm verursachten Schaden zu begleichen. Ein Leistungsaustausch i.S.v. § 1 Abs. Nr. 1 S. 1 UStG liegt folglich nicht vor.

bb) Geschäftsveräußerung im Ganzen

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen wäre grundsätzlich als eine Vielzahl von Lieferungen und sonstigen Leistungen steuerbar. Der veräußernde Unternehmer müsste für jedes einzelne übertragene Wirtschaftsgut die Steuerbarkeit (insbesondere den Leistungsort) bestimmen, prüfen ob eine Steuerbefreiungsvorschrift einschlägig ist sowie die Bemessungsgrundlage und den Steuersatz bestimmen. Der Erwerber würde dann für alle im Inland steuerbaren Lieferungen und sonstigen Leistungen eine Rechnung mit Ausweis von Umsatzsteuer erhalten und hätte unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG den Vorsteuerabzug. Dies würde nicht nur den Veräußernden vor große praktische Schwierigkeiten stellen. Es würde auch bedeuten, dass dem Erwerber zunächst relativ viel Liquidität entzogen wird. Denn er müsste zunächst die Umsatzsteuer in voller Höhe an den Verkäufer bezahlen und würde diese Liquidität erst dann und soweit zurückhalten, als die Finanzbehörden diese Vorsteuer an ihm erstatten.¹²⁷ Vor diesem Hintergrund erlaubt es die Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie den Mitgliedstaaten eine Geschäftsveräußerung im Ganzen so zu behandeln, als ob keine Lieferung oder sonstige Leistung vorliegt (Art. 19, 29 MwStSystRL).

Deutschland hat von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und unterwirft die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen von einem Unternehmer an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1a UStG). Eine Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt danach vor, wenn ein ganzes Unternehmen oder ein gesondert geführter Betrieb innerhalb eines Unternehmens im Ganzen übereignet wird oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. Der Vorgang ist dann insgesamt nicht steuerbar. Der Erwerber tritt in die umsatzsteuerliche Rechtsposition des Veräußerers gemäß § 1 Abs. 1a UStG ein. Häufig, aber nicht immer zwingend, haftet der Erwerber auch gemäß § 75 AO für Unternehmenssteuern des Veräußerers. Der abgabenrechtliche Haftungstatbestand ist separat zu prüfen.

Voraussetzung für eine Geschäftsveräußerung im Ganzen ist, dass der Veräußerer eine **organische Zusammenfassung** von Sachen und Rechten überträgt, die es dem Erwerber ermöglicht, **ohne größeren finanziellen Aufwand das Unternehmen fortzuführen**. Es müssen also die **wesentlichen Grundlagen** des Geschäfts übertragen werden und es muss sich um einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb handeln. Der Erwerber muss zudem umsatzsteuerlicher Unternehmer i.S.d. § 2 UStG sein. Es genügt aber, wenn er durch den Erwerb seine unternehmerische Tätigkeit aufnimmt.

Welches die wesentlichen Geschäftsgrundlagen sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übertragung. Es ist auch ausreichend, wenn einzelne wesentliche Geschäftsgrundlagen – insbesondere Betriebsgrundstücke – nicht mit übertragen werden, sondern

¹²⁶ BFH, Urt. v. 11.03.1965 – V 37/62 S, BStBl. III, 303.

¹²⁷ Jakob USt, S. 109.

6. Kapitel Besteuerungstatbestände

langfristig vermietet oder verpachtet werden.¹²⁸ Wann genau auch bei der Zurückbehaltung wesentlicher Geschäftsgrundlagen noch von einer Geschäftsveräußerung im Ganzen auszugehen ist, ist in den Details umstritten. Der BFH hat dem EuGH hierzu einige Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt.¹²⁹ Von einem gesondert geführten Betrieb ist i.d.R. auszugehen, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich selbst lebensfähigen Organismus darstellt, der nach Art eines selbstständigen Unternehmens betrieben worden ist. Folgende Merkmale sprechen für einen gesondert geführten Betrieb:

- eigener Kundenstamm
- eigene Buchführung
- freie Preisgestaltung
- selbstständiges Auftreten in der Art eines Zweigbetriebes
- eigenes Personal

Fall: Unternehmer Zugimaier besitzt ein Geschäftshaus in Lechbruck im Allgäu, das er durch Vermietung nutzt. Dies stellt seine einzige unternehmerische Tätigkeit dar. Zugimaier beendet seine unternehmerische Tätigkeit durch Verkauf des Geschäftshauses an die Krösus Immobilienverwaltungs KG. Die bestehenden Mietverträge werden allesamt fortgeführt.

Liegt eine Geschäftsveräußerung im Ganzen vor?

Lösung: Die Vermietungstätigkeit des Zugimaier stellt sein gesamtes umsatzsteuerliches Unternehmen dar. Das Geschäftshaus stellt zusammen mit den Mietverträgen das gesamte (Vermietungs-) Unternehmen des Zugimaier dar. Die Mietverträge gehen ohnehin kraft Gesetz auf den Erwerber über (§ 566 BGB). Durch die Übereignung des Geschäftshauses ist die Krösus Immobilienverwaltungs KG in der Lage, das bestehende Vermietungsunternehmen ohne großen zusätzlichen Aufwand fortzuführen. Es liegt somit eine gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen vor. Zugimaier darf keine Rechnung mit gesondertem Ausweis von Umsatzsteuer ausstellen und muss auch keine Umsatzsteuer aus dem Veräußerungsgeschäft an sein Finanzamt abführen. Die Krösus Immobilienverwaltungs KG tritt in die umsatzsteuerliche Rechtsposition des Zugimaier gemäß § 1 Abs. 1a S. 3 UStG ein.

beck-shop.de

b) Lieferungen

- 240 Der Oberbegriff der Leistung unterteilt sich in Lieferungen und sog. sonstige Leistungen. Lieferungen sind dann gegeben, wenn ein Unternehmer (oder in seinem Auftrag ein Dritter) dem Leistungsempfänger (oder in dessen Auftrag einem Dritten) die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft. Dies ist dann gegeben, wenn der Leistungsempfänger im eigenen Namen über den Gegenstand verfügen kann. Ein Leistender verschafft die **Verfügungsmacht** an einem Gegenstand, wenn er dem Leistungsempfänger willentlich und endgültig die wirtschaftliche Substanz, den Wert und den Ertrag eines Gegenstands zuwendet. Der Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben verfahren zu können und ihn wie ein Eigentümer zu nutzen.¹³⁰
- 241 Die Verschaffung der Verfügungsmacht geht häufig mit der zivilrechtlichen Erfüllungshandlung – also der Übertragung des Eigentums i.S.d. BGB – einher. Dies ist aber nicht immer und zwingend der Fall, weil das Umsatzsteuerrecht harmonisiert ist. Käme es auf die zivilrechtliche Verschaffung des Eigentums an, wäre jede Harmonisierungsbemühung zum Scheitern verurteilt. Es liegt auf der Hand, dass in den 27 Mitgliedstaaten die Frage, wann zivilrechtlich Eigentum verschafft wird, 27 Mal unterschiedlich beantwortet wird.
- 242 Vor diesem Hintergrund kann es im umsatzsteuerlichen Sinn nicht auf die zivilrechtliche Eigentumsverschaffung ankommen. Es gibt daher Fälle, in denen zwar zivilrechtlich Eigentum verschafft worden ist, gleichwohl aber keine Verschaffung der Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinn vorliegt. Dies ist z.B. der Fall, wenn zu **Sicherungszwecken** ein Gegenstand gemäß

128 BFH, Urt. v. 04.07.2002 – V R 10/01, BStBl. II 2004, 662.

129 BFH, EuGH-Vorlage v. 14.07.2010 – XI R 27/08, UR 2010, 766.

130 Abschn. 3.1 Abs. 2 S. 1 und 2 UStAE.

§§ 929, 930 BGB übereignet wird. Umgekehrt kann es genauso sein, dass an dem Gegenstand zivilrechtlich noch kein Eigentum verschafft worden ist, aus umsatzsteuerlicher Sicht aber sehr wohl die Verfügungsmacht auf den Leistungsempfänger übergegangen ist. Dies ist beispielsweise bei einer Übereignung mit **Eigentumsvorbehalt** gemäß §§ 929, 158 BGB der Fall. Zivilrechtlich liegt zwar noch keine Eigentumsverschaffung vor, gleichwohl ist der Abnehmer aber in aller Regel in der Lage, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren. Bei einem **Kauf auf Probe** (§ 454 BGB) wird die Verfügungsmacht erst nach Billigung des Angebots durch den Empfänger verschafft.¹³¹

Gegenstand einer Lieferung können grundsätzlich alle körperlichen Gegenstände, also Sachen nach § 90 BGB und Tiere nach § 90a BGB sein. Auch solche Wirtschaftsgüter, die wie körperliche Sachen behandelt werden (z.B. Elektrizität), können aus umsatzsteuerlicher Sicht geliefert werden. Gerade die Lieferung solcher Gegenstände, die nur wie körperliche Sachen behandelt werden, ist aus Sicht des Umsatzsteuerrechts schwierig zu erfassen. Vor diesem Hintergrund überrascht es nicht, dass für die Lieferung von Gas und Elektrizität ein eigener Lieferort durch § 3g UStG fingiert wird. **243**

c) Sonstige Leistungen

Das Umsatzsteuergesetz definiert sonstige Leistungen als Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG). Darunter ist die Verschaffung eines wirtschaftlichen Vorteils zu verstehen, der nicht in der Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand liegt. Dieser Vorteil kann in einem **Tun, Dulden** oder **Unterlassen** bestehen. Häufig wird sich eine sonstige Leistung in einem Tun manifestieren,¹³² z.B. als Berater, Geschäftsbesorger, Friseur oder Maler. Die sonstige Leistung kann aber auch aus einem Dulden bestehen, z.B. als Vermieter, Verpächter, Darlehensgeber oder Überlasser von Urheberrechten. Auch das bloße Unterlassen kann eine sonstige Leistung darstellen, z.B. wenn es ein Unternehmer unterlässt, in Wettbewerb zu einem anderen Unternehmer zu treten. **244**

d) Abgrenzung Lieferung und sonstige Leistung

Bei einer einheitlichen Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.¹³³ **245**

Es macht im Umsatzsteuerrecht einen sehr großen Unterschied, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung gegeben ist. Zwar werden grundsätzlich beide Vorgänge besteuert, für Lieferungen und sonstige Leistungen greifen jedoch unterschiedliche Vorschriften, was den **Leistungsort** anbelangt. Während für Lieferungen die §§ 3 Abs. 5a, 6–8, 3c, 3e, 3f und 3g UStG den Lieferort bestimmen, bestimmt sich bei sonstigen Leistungen der Leistungsort nach §§ 3a, 3b und 3f UStG. **246**

Nicht nur für die Bestimmung des Leistungsortes ist es maßgeblich, zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen zu differenzieren. Auch für die Frage, ob **Steuerbefreiungen** einschlägig sind (§ 4 ff. UStG), kommt es maßgeblich darauf an, ob es sich um eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt. Schließlich spielt diese Frage auch noch eine wesentliche Rolle bei der Bestimmung des zutreffenden **Steuersatzes** (§ 12 UStG). **247**

Sofern kein körperlicher Gegenstand geliefert wird, ist die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen i.d.R. unproblematisch. So stellt beispielsweise die Einräumung eines Nutzungsrechts in jedem Fall eine sonstige Leistung dar. Probleme ergeben sich insbesondere bei der Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen bei **Software** und anderen digitalen Gütern. Der Verkauf von **Standardsoftware** auf einem physischen Datenträger, also auf einer CD-ROM oder einer DVD, stellt nach einhelliger Auffassung eine Lieferung dar.¹³⁴ Die Übertragung von **Individualsoftware** wird dagegen als sonstige Leistung betrachtet. Hier steht die intellektuelle Leistung des Programmierers im Vordergrund und nicht die Verschaffung der **248**

¹³¹ Abschn. 3.1 Abs. 3 S. 5 UStAE.

¹³² Jakob USt, S. 103.

¹³³ BFH, Urt. v. 21.06.2001 – V R 80/99, BStBl. II 2003, 810.

¹³⁴ Vgl. BFH, Urt. v. 30.07.1986 – V R 41/76, BStBl. II 1986, 874.