

Kai M. Gellrich / Jörg Philippen

# **Verkehrsteuern**

Umsatzsteuer und  
Grunderwerbsteuer



LEHRBUCH

Kai M. Gellrich / Jörg Philippen

Verkehrsteuern

Kai M. Gellrich / Jörg Philippen

# **Verkehrsteuern**

Umsatzsteuer und  
Grunderwerbsteuer



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek  
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über  
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2011

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler Verlag | Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2011

Lektorat: Andreas Funk

Gabler Verlag ist eine Marke von Springer Fachmedien.

Springer Fachmedien ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

[www.gabler.de](http://www.gabler.de)



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-2154-3

# Vorwort

Gesetzesnovellen im Verkehrssteuerrecht reißen nicht ab, Detailregelungen nehmen zu und dann auch noch ein neues Lehrbuch? Genau deshalb! Gerade jetzt ist es umso wichtiger, den Überblick über die wesentlichen Strukturen eines Gesetzes zu bewahren. Dieses Lehrbuch verfolgt das Ziel, die grundlegende Systematik und das tragende Gefüge des Verkehrssteuerrechts (USt und GrESt) zu erläutern, um Sie in die Lage zu versetzen, auch komplexe Sachverhalte der Praxis systemisch lösen zu können. Die wesentlichen Prinzipien der Besteuerung werden Ihnen nahe gebracht und anhand vieler Beispiele anschaulich erläutert. Hierdurch kann schon während des Lesens unter Zuhilfenahme der Gesetzestexte (und Steuerrichtlinien) die „Technik“ des Steuerrechts bzw. der Steuergesetzgebung und der darauf basierenden Problemlösung erlernt werden.

Vor diesem Hintergrund richtet sich unser Lehrbuch in erster Linie an Leser, die sich mit dem Thema Steuern im Hinblick auf ihre berufliche Aus- und Fortbildung befassen (Studierende, angehende Steuerfachwirte/-angestellte, Bilanzbuchhalter sowie diejenigen, die einen Einstieg in die Vorbereitung zur Steuerberater-Prüfung suchen). Darüber hinaus sprechen wir aber auch den ambitionierten Einsteiger an, der sich einen Überblick über die komplexe Gesetzesmaterie verschaffen möchte, um anhand des vorliegenden Lehrbuchs die Untiefen des Verkehrssteuerrechts ausloten zu können.

Der Auflage liegt die Rechtslage November 2010 zugrunde. Es werden damit die verabschiedeten Rechtsänderungen (u.a. JStG 2009, Bürgerentlastungsgesetz Krankenversicherung, Wachstumsbeschleunigungsgesetz) bis hin zum „EU-Vorgaben-Umsetzungsgesetz“ sowie aktuelle Rechtsprechung) berücksichtigt. Zudem ist der Regierungsentwurf des Jahressteuergesetzes 2010 eingearbeitet worden.

Mit dem Lehrbuch „Ertragsteuern“ von Dinkelbach liegt zudem ein ideales Komplementärwerk zu den Verkehrssteuern vor. Im Verbund schaffen beide Lehrbücher nicht nur eine systematisch kompakte Basis für Studierende der Steuerlehre ebenso wie für angehende Steuerfachwirte/-angestellte, Bilanzbuchhalter, Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, sondern ermöglichen auch eine fundierte Prüfungsvorbereitung.

Sollten Sie bei der Lektüre Anregungen oder Ergänzungswünsche entwickeln, teilen Sie uns diese bitte z.B. per E-Mail an [verkehrssteuerbuch@googlemail.com](mailto:verkehrssteuerbuch@googlemail.com) mit. Vielen Dank!

Wir wünschen Ihnen Allen viel Spaß bei der Lektüre und viel Erfolg bei Ihren Prüfungen!

Köln, im November 2010

Dr. Kai M. Gellrich, StB

Dr. Jörg Philippen



2.1.2.3.1	Werkvertrag (Werklieferung und Werkleistung)...	49
2.1.2.3.2	Leistungsbeistellungen (Materialbeistellung/-gestellung).....	50
2.1.2.3.3	Tausch und tauschähnliche Umsätze (§ 3 XII UStG) .....	50
2.1.2.3.4	Gehaltslieferung und Umtauschmüllerei (§ 3 V, § 3 X UStG).....	52
2.1.2.3.5	Geschäftsveräußerungen im Ganzen .....	54
2.1.2.3.6	Teilleistungen.....	54
2.1.2.4	Übersicht: Leistungen.....	55
2.1.3	Entgeltliche Leistungen (Leistungsaustausch § 1 I Nr. 1 UStG).....	56
2.1.3.1	Merkmale des Leistungsaustausch .....	56
2.1.3.2	Fehlender Leistungsaustausch.....	58
2.1.3.2.1	Erbschaft und Schenkungen .....	58
2.1.3.2.2	Schadenersatz .....	59
2.1.3.2.3	Mitglieder- und Gesellschafterbeiträge.....	60
2.1.3.2.4	Zuschüsse .....	63
2.1.3.2.5	Übersicht: Fehlender Leistungsaustausch .....	65
2.1.4	Unentgeltliche Leistungen (Leistungsaustausch kraft Entgeltfiktion) .....	65
2.1.4.1	Einführung und Problembeschreibung .....	65
2.1.4.2	Unentgeltliche Lieferungen (§ 3 Ib UStG) .....	67
2.1.4.2.1	Gegenstandsentnahme (§ 3 Ib Nr. 1 UStG).....	67
2.1.4.2.2	Sachzuwendungen an Personal (§ 3 Ib Nr. 2 UStG) .....	69
2.1.4.2.3	Andere unentgeltliche Zuwendungen eines Gegenstandes (§ 3 Ib Nr. 3 UStG).....	70
2.1.4.3	Unentgeltliche (sonstige) Leistungen (§ 3 IXa UStG) .....	70
2.1.4.3.1	Gegenstandsverwendung (§ 3 IXa Nr. 1 UStG) .....	70
2.1.4.3.2	Unentgeltliche Leistungserbringung (§ 3 IXa Nr. 2 UStG).....	73

2.1.4.4	Übersicht: Unentgeltliche Leistungen .....	74
2.1.5	Unternehmer als Steuersubjekt .....	74
2.1.5.1	Unternehmerfähigkeit (Beginn/Ende der Unternehmerfähigkeit) .....	75
2.1.5.2	Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit .....	76
2.1.5.3	Selbständigkeit und umsatzsteuerliche Organschaft .....	78
2.1.5.4	Übersichten Unternehmereigenschaft .....	84
2.1.6	Rahmen des Unternehmens und Unternehmenseinheit .....	85
2.1.7	Ort und Zeitpunkt der Leistungen (im Inland) .....	89
2.1.7.1	Inlandsbegriff des Umsatzsteuergesetzes .....	90
2.1.7.2	Ort und Zeitpunkt der entgeltlichen Lieferung .....	91
2.1.7.2.1	Beförderungs- und Versandungslieferungen (§ 3 VI UStG) .....	91
2.1.7.2.2	Fehlende Beförderung oder Versendung (§ 3 VII UStG) .....	93
2.1.7.2.3	Reihengeschäft (§ 3 VI S. 5, 6 i.V.m. § 3 VII S. 2 UStG) .....	93
2.1.7.2.4	Sonderfall: Ort der Werklieferung .....	99
2.1.7.2.5	Übersicht: Ort der Lieferung .....	100
2.1.7.3	Ort und Zeitpunkt der entgeltlichen sonstigen Leistungen .....	100
2.1.7.4	Ort und Zeitpunkt der unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen .....	103
2.2	Steuerbefreiung und Optionsmöglichkeit .....	104
2.2.1	Zweck und Wirkung der Steuerbefreiungen .....	104
2.2.2	Wirkung der Steuerbefreiungen und Optionsmöglichkeit gem. § 9 UStG .....	106
2.2.3	Übersicht: Steuerbefreiungen und Optionsmöglichkeit .....	111
2.2.4	Steuerbefreiungen im Einzelnen .....	112
2.2.4.1	Exkurs: Umsatzsteuerlagerregelung .....	112
2.2.4.2	Steuerbefreite Umsätze des Geld- und Kapitalverkehrs .....	116

2.2.4.3	Grunderwerbsteuerbare Vorgänge.....	120
2.2.4.4	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken .....	121
2.2.4.5	Steuerbefreiung für ärztliche Leistungen.....	122
2.2.4.6	Steuerbefreiung für Forschungsleistungen der Hochschulen .....	122
2.2.4.7	Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 28 UStG .....	122
2.3	Bemessungsgrundlage .....	123
2.3.1	Bemessungsgrundlage bei entgeltlichen Leistungen .....	123
2.3.1.1	Begriff und Zusammensetzung des Entgelts.....	123
2.3.1.2	Tausch und tauschähnliche Umsätze.....	128
2.3.2	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Leistungen.....	130
2.3.2.1	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Lieferungen.....	131
2.3.2.2	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen sonstigen Leistungen.....	133
2.3.3	Mindestbemessungsgrundlage.....	136
2.3.4	Übersicht: Bemessungsgrundlage .....	138
2.4	Steuersatz und Steuerberechnung .....	138
2.5	Steuerentstehung, Fälligkeit der Steuer, Steuerschuldner.....	140
2.5.1	Entstehung und Fälligkeit der Steuer .....	140
2.5.2	Steuerschuldner.....	143
2.5.2.1	Wechsel der Steuerschuldnerschaft.....	143
2.5.2.2	Haftung für die Steuerschuld.....	146
2.6	Vorsteuerabzug und Berichtigung des Vorsteuerabzugs .....	147
2.6.1	Grundsatz und systematische Rechtfertigung des Vorsteuerabzugs.....	147
2.6.2	Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs .....	148
2.6.2.1	Unternehmer als Vorsteuerabzugsberechtigter .....	149
2.6.2.2	Rechnung von einem anderen Unternehmer.....	149
2.6.2.3	Leistung für Unternehmen des vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmers.....	153

2.6.2.4	Ausschluss des Vorsteuerabzugsrechts.....	156
2.6.3	Berichtigung des Vorsteuerabzugs .....	159
2.6.4	Übersicht: Vorsteuerabzug.....	164
2.7	Besteuerungsverfahren.....	164
2.7.1	Umsatzsteuererklärung und -festsetzung .....	164
2.7.2	Voranmeldung und Vorauszahlung .....	166
2.7.3	Kleinunternehmerregelung.....	166
2.8	Zusammenfassendes Prüfungsschema .....	168
<b>3</b>	<b>Grenzüberschreitende Umsatzbesteuerung.....</b>	<b>170</b>
3.1	Grundlagen .....	170
3.1.1	Internationale Besteuerungsprinzipien bei der Umsatzsteuer: Bestimmungsland- und Ursprungslandprinzip .....	171
3.1.2	Gebietsbestimmungen im Umsatzsteuergesetz.....	173
3.1.3	Arten grenzüberschreitender Leistungen.....	175
3.1.4	Gesetzestechische Umsetzung des Bestimmungslandprinzips bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen im UStG.....	176
3.2	Grenzüberschreitende Lieferungsbesteuerung (Drittlandsgebiet).....	178
3.2.1	Einfuhr .....	178
3.2.1.1	Steuerbarkeit .....	178
3.2.1.2	Steuerbefreiung.....	179
3.2.1.3	Bemessungsgrundlage.....	181
3.2.1.4	Steuersatz.....	182
3.2.1.5	Steuerschuldner .....	182
3.2.1.6	Vorsteuerabzug.....	183
3.2.2	Ausfuhr .....	184
3.2.2.1	Systematische Einordnung.....	184
3.2.2.2	Steuerbefreiung der Ausfuhrlieferung .....	185
3.2.2.3	Steuerbefreiung der Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr .....	190
3.2.2.4	Vorsteuerabzug bei steuerbefreiten Ausfuhren .....	194

3.3	Grenzüberschreitende Lieferungsbesteuerung im EG-Binnenmarkt .....	194
3.3.1	Konzeption des Umsatzsteuerbinnenmarktes.....	194
3.3.1.1	Harmonisierung der Umsatzbesteuerung.....	194
3.3.1.2	Grundgedanken der umsatzsteuerlichen Behandlung eines EU-internen Liefervorganges (Normalfälle).....	196
3.3.1.2.1	Erste Alternative: Steuerpflicht des Käufers im Bestimmungsland .....	196
(a)	Grundprinzipien .....	196
(b)	Gesetzestechische Umsetzung.....	198
i)	Behandlung des grenzüberschreitenden Geschäfts beim Kunden .....	198
ii)	Behandlung des grenzüberschreitenden Geschäfts beim Verkäufer .....	199
(c)	Übersicht: Steuerpflicht des Käufers im Bestimmungsland .....	202
3.3.1.2.2	Zweite Alternative: Steuerpflicht des Verkäufers im Bestimmungsland („Lieferantenbesteuerung“; „Versandhandelsregelung“).....	202
(a)	Grundprinzipien .....	202
(b)	Gesetzestechische Umsetzung.....	203
(c)	Übersicht: Steuerpflicht des Verkäufers/Lieferanten im Bestimmungsland .....	205
3.3.1.2.3	Dritte Alternative: Steuerpflicht des Verkäufers/Lieferanten im Ursprungsland .....	205
(a)	Grundgedanke.....	205
(b)	Gesetzestechische Umsetzung.....	206
(c)	Übersicht: Steuerpflicht des Verkäufers/Lieferers im Ursprungsland .....	207
3.3.1.3	Ausnahmeregelungen (Sonderfälle) .....	207
3.3.1.3.1	Ausnahmefall 1: Verbringungsregelung.....	207
(a)	Grundgedanke.....	207
(b)	Gesetzestechische Umsetzung.....	208

3.3.1.3.2	Ausnahmefall 2: Verbrauchssteuerpflichtige Waren.....	209
(a)	Grundgedanke .....	209
(b)	Gesetzestechnische Umsetzung .....	210
(c)	Ausnahmefall 3: Neue Fahrzeuge („Verkehrsmittel“) .....	210
i)	Grundgedanke.....	210
ii)	Gesetzestechnische Umsetzung.....	211
3.3.1.4	Übersicht: Konzeption des Umsatzsteuerbinnenmarktes .....	212
3.3.1.5	Kontrollverfahren: Zusammenfassende Meldung gem. § 18a UStG.....	213
3.3.2	Inneregemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen.....	215
3.3.2.1	Steuerbarkeit .....	215
3.3.2.1.1	Überblick.....	215
3.3.2.1.2	Inneregemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt .....	216
(a)	Voraussetzungen des inneregemeinschaftlichen Erwerbs.....	216
(b)	Ort des inneregemeinschaftlichen Erwerbs.....	220
3.3.2.1.3	Inneregemeinschaftliches Verbringen .....	227
3.3.2.2	Steuerbefreiung/-pflicht.....	228
3.3.2.3	Bemessungsgrundlage.....	229
3.3.2.4	Steuersatz.....	229
3.3.2.5	Steuerschuldner und Entstehung.....	229
3.3.2.6	Vorsteuerabzug .....	229
3.3.2.7	Besteuerungsverfahren.....	230
3.3.3	Inneregemeinschaftliche Lieferungen.....	232
3.3.3.1	Steuerbarkeit .....	232
3.3.3.1.1	Überblick: Behandlung von Lieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet .....	232

3.3.3.1.2	Innergemeinschaftliches Verbringen.....	235
3.3.3.1.3	Lieferung neuer Fahrzeuge.....	235
3.3.3.2	Steuerbefreiung und Steuerpflicht .....	237
3.3.3.3	Bemessungsgrundlage .....	239
3.3.3.4	Steuersatz .....	239
3.3.3.5	Steuerentstehung und Steuerschuldner .....	239
3.3.3.6	Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten.....	240
3.4	Grenzüberschreitende Besteuerung sonstiger Leistungen.....	241
3.4.1	Steuerbarkeit.....	242
3.4.1.1	Begriff der sonstigen Leistung .....	242
3.4.1.2	Ort der sonstigen Leistung .....	243
3.4.1.2.1	Ort der Beförderungsleistungen im EG-Binnenmarkt (§ 3b UStG) .....	244
3.4.1.2.2	Ort der Lieferungen und Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn ..	245
3.4.1.2.3	Ort der unentgeltlichen sonstigen Leistungen.....	245
3.4.1.2.4	Ort der sonstigen Leistungen gem. § 3a UStG n. F. ....	245
3.4.1.2.5	Übersicht: Orte sonstiger Leistungen .....	251
3.4.2	Steuerbefreiung und Steuerpflicht .....	252
3.4.3	Bemessungsgrundlage und Steuersatz.....	253
3.4.4	Steuerentstehung und Steuerschuldner .....	253
	<b>Teil II – Grunderwerbsteuer.....</b>	<b>257</b>
1	<b>Charakterisierung der Grunderwerbsteuer .....</b>	<b>259</b>
1.1	Besteuerungsmotiv .....	259
1.2	Rechtsträgerwechsel als konstituierendes Merkmal .....	259
1.3	Arten von Rechtsträgern.....	260
1.4	Besteuerung des Verpflichtungsgeschäfts .....	261

<b>2</b>	<b>Steuerbarkeit</b> .....	<b>263</b>
2.1	Begriff des inländischen Grundstücks.....	265
2.1.1	Grundstücke i. S. des bürgerlichen Rechts.....	265
2.1.2	Inlandsbelegenheit des Grundstücks.....	268
2.2	Arten steuerbarer Erwerbsvorgänge.....	268
2.2.1	Verpflichtungsgeschäfte (§ 1 I Nr.1 GrEStG, Haupttatbestand) ...	271
2.2.1.1	Kaufvertrag.....	271
2.2.1.2	Andere Rechtsgeschäfte (Verpflichtungsgeschäfte).....	271
2.2.1.2.1	Tauschvertrag.....	271
2.2.1.2.2	Schenkungsvertrag.....	272
2.2.1.2.3	Einbringungs- und Auseinandersetzungsverträge.....	272
2.2.1.2.4	Weitere Verpflichtungsgeschäfte.....	273
2.2.1.2.5	Besonderheiten bei Gesamthandsgemeinschaften.....	273
2.2.2	Nebentatbestände.....	274
2.2.2.1	Auflassung (§ 1 I Nr. 2 GrEStG).....	274
2.2.2.2	Übergang des Eigentums (§ 1 I Nr. 3 GrEStG).....	274
2.2.2.3	Meistgebot im Zwangsversteigerungsverfahren (§ 1 I Nr. 4 GrEStG).....	276
2.2.2.4	Nebentatbestände in Form sog. Zwischengeschäfte (§ 1 I Nr.5-7 GrEStG).....	276
2.2.3	Ersatztatbestände.....	277
2.2.3.1	Allgemeiner Ersatztatbestand.....	277
2.2.3.2	Besondere Ersatztatbestände (§ 1 IIa, III GrEStG).....	278
2.2.3.2.1	Gesellschafterwechsel bei Personengesellschaften (§ 1 IIa GrEStG).....	278
2.2.3.2.2	Anteilsvereinigung bei Gesellschaften (§ 1 III GrEStG).....	280

<b>3</b>	<b>Steuerpflicht: Steuerbefreiungen und Steuerbegünstigungen .....</b>	<b>283</b>
3.1	Übersicht Steuerbefreiungen.....	283
3.2	Vollständige Steuerbefreiungen .....	285
3.2.1	Allgemeine Steuerbefreiungen (§ 3 GrEStG) .....	285
3.2.2	Besondere Steuerbefreiungen (§ 4 GrEStG) .....	285
3.3	Partielle Steuerbefreiungen .....	286
<b>4</b>	<b>Bemessungsgrundlage .....</b>	<b>293</b>
4.1	Überblick.....	293
4.2	Wert der Gegenleistung .....	294
4.2.1	Eigentliche Gegenleistung i.S.d. § 9 I Nr. 1 und 2 GrEStG.....	294
4.2.2	Zusatzleistungen des Erwerbers zur vereinbarten Gegenleistung (§ 9 II Nr.1 GrEStG) .....	299
4.2.3	Auf den Erwerber kraft Gesetzes übergehende, nicht dauernde Grundstückslasten (§ 9 II Nr. 2 GrEStG).....	299
4.2.4	Leistungen an Dritte für Erwerbsverzicht und Drittleistungen an den Veräußerer (§ 9 II Nr. 3, 4 GrEStG) .....	300
4.2.5	Gesamtgegenleistung (sog. Boruttau'sche Formel).....	300
4.3	Grundbesitzwerte/ Bedarfsbewertung .....	302
<b>5</b>	<b>Steuersatz und Steuerberechnung.....</b>	<b>305</b>
<b>6</b>	<b>Steuerschuldner, Entstehung und Fälligkeit der Steuer .....</b>	<b>307</b>
6.1	Steuerschuldnerschaft (§ 13 GrEStG).....	307
6.2	Steuerentstehung (§ 14 GrEStG).....	308
6.3	Fälligkeit der Steuer (§ 15 GrEStG) .....	309
<b>7</b>	<b>Zuständigkeit, Anzeigepflicht und Unbedenklichkeitsbescheinigung .....</b>	<b>311</b>
<b>8</b>	<b>Nichtfestsetzung der Steuer, Aufhebung oder Änderung der Steuer .....</b>	<b>313</b>
	Stichwortverzeichnis .....	315

Teil I

---

Umsatzsteuer

---

---

# 1 Einführung

## 1.1 Systematische Einordnung der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer knüpft bei der Besteuerung im Gegensatz zu den speziellen Verkehrsteuern (GrESt, VersSt usw.) nicht an bestimmte Rechts- und Wirtschaftsvorgänge an, sondern will wirtschaftliche Verkehrsvorgänge (sog. Umsätze) schlechthin erfassen. Im Hinblick auf ihre gesetzestechnische Ausgestaltung ist die Umsatzsteuer daher als **allgemeine Verkehrsteuer** einzuordnen.

Wirtschaftlich betrachtet will die USt aber nicht die Unternehmer in ihrer Eigenschaft als Unternehmer belasten. Besteuerungsziel ist vielmehr die Belastung der **konsumtiven Einkommensverwendung** beim Endverbraucher, denn auch in der Einkommensverwendung, also dem **Verbrauch** (Konsum) im weitesten Sinne, wird ebenso wie im Einkommen und Vermögen ein sinnvoller Maßstab für die Messung **steuerlicher Leistungsfähigkeit** gesehen. Steuergut der USt sind also allgemein die Aufwendungen für den nichtunternehmerischen Verbrauch, weshalb sie auch als **allgemeine Verbrauchsteuer** bezeichnet werden kann. Lediglich aus technischen Gründen (Praktikabilitätsgründe) wird die Steuer nicht bei jedem Verkehrsvorgang von den Leistungsempfängern, sondern von den leistenden Unternehmern erhoben. Ihrer wirtschaftlichen Wirkung nach ist die USt deshalb klar eine allgemeine Verbrauchsteuer, die alle Waren und Dienstleistungen trifft, die aus dem Bereich der unternehmerischen Sphäre an Endverbraucher gelangen.

Erhebungstechnisch ist die USt eine **Jahressteuer**, die auf der Basis eines jährlichen Besteuerungszeitraumes periodisch erhoben wird (§ 16 I UStG). Als Jahressteuer ist sie zugleich eine Veranlagungssteuer. Allerdings hat der Unternehmer die Steuer in der USt-Jahresanmeldung und entsprechend in den USt-Voranmeldungen selbst zu berechnen (Steueranmeldung, § 18 III UStG). Deshalb wird die Veranlagung durch die Finanzbehörde entbehrlich, soweit sie die Steuer nicht abweichend festsetzen will (§ 167 I AO).

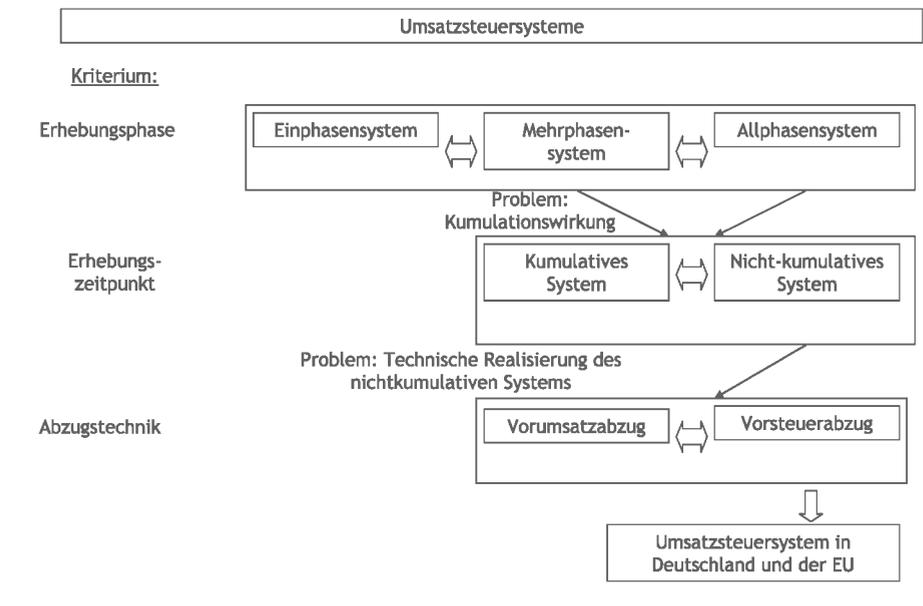
## 1.2 Funktionsweise des Umsatzsteuersystems

Das Besteuerungsziel der USt, den Konsum des Endverbrauchers steuerlich zu belasten, ist rechtstechnisch in vielfältiger Weise realisierbar. Im Rahmen der Implementierung eines Umsatzsteuersystems innerhalb eines Wirtschaftsraumes (z. B. Deutschland, EU) sind daher verschiedene Fragestellungen zu beantworten.

In einer Volkswirtschaft durchlaufen die meisten Gegenstände oder Dienstleistungen eine Vielzahl unterschiedlicher Phasen oder Stadien (Produktionsstufen) bevor sie beim privaten Endabnehmer zu Verbrauch oder Gebrauch führen. Mit Blick auf das Ziel der Umsatzsteuer, letztlich nur den Endverbraucher zu belasten, liegt es in technischer Sicht zunächst nahe, die Besteuerung nur in der Phase (sog. **Einphasensystem**) anzusetzen, in der ein Umsatz tatsächlich an einen Letztverbraucher erfolgt (z. B. beim Einzelhändler). In der Realität ist es aber oft nicht möglich zu bestimmen, ob der Leistungsempfänger seinerseits Unternehmer oder tatsächlich Letztverbraucher ist. Aus diesem Grund erscheint es sinnvoll, die **Anzahl der Erhebungsphasen** nicht auf eine zu begrenzen, sondern die Besteuerung in mehreren oder allen denkbaren Phasen (**Mehr- oder All-Phasen-Umsatzsteuersysteme**) anzusetzen.

Bei der Mehr- bzw. Allphasenumsatzsteuer – nicht jedoch bei der Ein-Phasen-Umsatzsteuer stellt sich mit Blick auf die **Erhebungstechnik** die Frage, ob die Umsatzsteuer der vorhergehenden Phasen in die Umsatzsteuerbemessungsgrundlage nachfolgender Phasen eingeht oder nicht. Im ersten Fall wird im Ergebnis eine Erhebung der Umsatzsteuer von der Umsatzsteuer, also eine Kumulationswirkung erreicht, weshalb man ein solches System auch als **kumulatives** oder **Brutto-Umsatzsteuersystem** bezeichnet. Ist hingegen eine Abzugsmöglichkeit für erhaltene Umsatzsteuer vorgesehen, so spricht man von einem **nicht-kumulativen** bzw. **Netto-Umsatzsteuersystem**. Entscheidet man sich für die Etablierung eines nicht-kumulativen Umsatzsteuersystems, sind im Grundsatz zwei Varianten denkbar, um eine Umsatzsteuerkumulation zu verhindern. Einerseits kann das gewünschte Ergebnis durch Abzug der erhaltenen (Vor-)Umsätze (**Vorumsatzabzug**) erreicht werden, andererseits ist es aber auch möglich, nur die von Vorlieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer von der eigenen Umsatzsteuerschuld abzuziehen (**Vorsteuerabzug**). Die Übersicht fasst die Überlegungen zusammen:

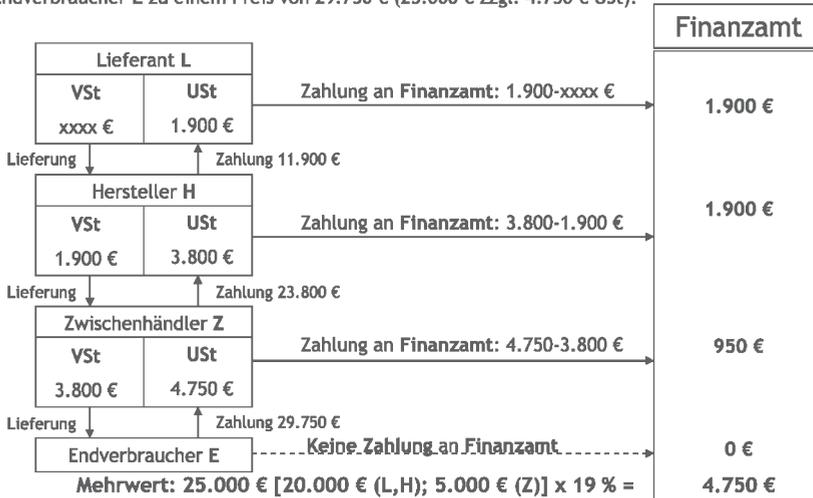
Abbildung 1-1: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 1



Die USt in der EU ist (in Deutschland seit dem 01.01.1968) nach geltendem Recht als **Allphasen-Netto-USt mit Vorsteuerabzug** ausgestaltet. Diese ist zunächst dadurch gekennzeichnet, dass nicht nur die Leistungen auf der letzten Handelsstufe an den Endverbraucher, sondern auch alle Phasen der unternehmerischen Leistungskette jeweils nach dem vollen Umsatzwert besteuert werden. Hierdurch treten aber mögliche **Kumulationseffekte** („Kaskadeneffekte“) nicht ein, denn als Netto-USt bemisst sich die USt stets nur nach dem jeweiligen Nettoumsatz ohne USt (§ 10 I S. 2 UStG), und außerdem wird der auf Vorleistungen entfallende Steuerbetrag im unternehmerischen Bereich als Vorsteuer (§ 15 UStG) wieder abgezogen.

Abbildung 1-2: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 2

**Beispiel (Grundfall):** Lieferant L liefert dem Hersteller H einen Produktionsgrundstoff zu einem Preis von 11.900 € (10.000 € zzgl. 1.900 € USt). H verkauft sein hergestelltes Produkt an den Zwischenhändler Z für 23.800 € (20.000 € zzgl. 3.800 € USt). Z wiederum verkauft an den Endverbraucher E zu einem Preis von 29.750 € (25.000 € zzgl. 4.750 € USt).



Der **Vorsteuerabzug** hat zur Folge, dass der Unternehmer im Ergebnis nur den jeweils auf seiner Stufe in der Leistungskette **erzielten Mehrwert** (Wertschöpfung) versteuern muss. Wegen dieses Wirkungszusammenhangs wird die USt auch als „Mehrwertsteuer“ bezeichnet, eine Bezeichnung, die sich auch in den Gesetzen einiger anderer Mitgliedstaaten der EU als offizielle Bezeichnung durchgesetzt hat. Gleichwohl wird der Intention des Gesetzgebers entsprechend im Ergebnis nicht der Unternehmer, sondern der **Endverbraucher** mit USt **belastet**. Im Idealfall wird nämlich der Unternehmer seinen ansonsten gewünschten Preis genau um den Betrag der USt erhöhen, so dass der Unternehmer die Steuer zwar **zahlt** bzw. an das Finanzamt abführt (**Steuer-schuldner**), es letztlich aber der Verbraucher ist, der die Steuer **trägt** (**Steuerträger**). Tatsächlich hängt die Möglichkeit zur Überwälzung in der Wirtschaft allerdings von spezifischen Marktbedingungen und gesamtwirtschaftlichen Rahmendaten ab und kann daher sehr wohl auch zweifelhaft sein. In diesem Zusammenhang wird nur einmal mehr auch die besondere Bedeutung des **Vorsteuerabzugs** deutlich. Denn nur dort, wo auf einer Umsatzstufe Vorsteuer in Abzug gebracht werden darf, können Kumulationseffekte vermieden werden, die andernfalls als zusätzliche Größe zur Überwälzung an den Verbraucher anstünden. Mit Hilfe der folgenden Übersichten sollen die möglichen Wirkungsweisen des Vorsteuerabzugs bzw. Ausschlusses des Vorsteuerabzugs verdeutlicht werden. Betrachtet wird dabei zunächst der (zweistufige) Grundfall:

Abbildung 1-3: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 3

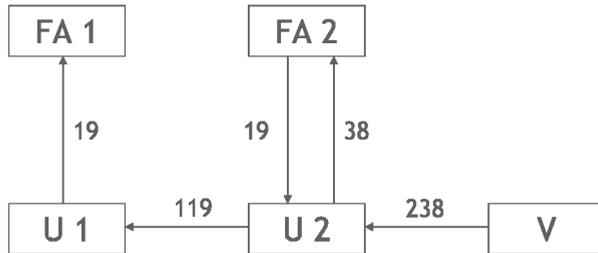
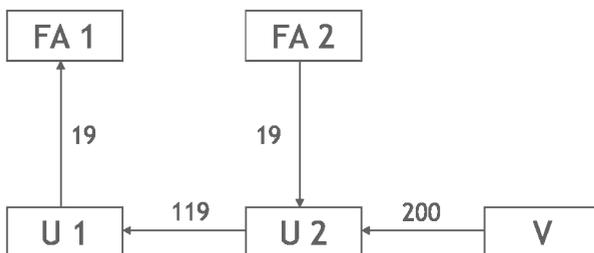
**Fall I: 2-Stufen-Betrachtung**

Abbildung 1-4: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 4

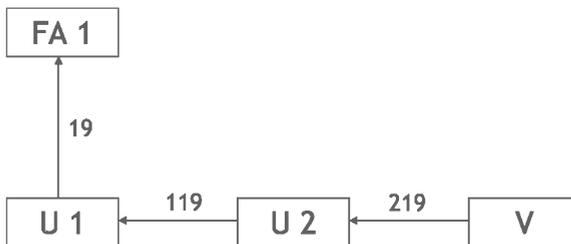
**Fall II: 2-Stufen-Betrachtung; U2 steuerfrei mit Vorsteuerabzug**

**Fall I** beschreibt den „Normalfall“ (Steuerpflichtige Umsätze mit Vorsteuerabzugsrecht), bei dem der leistende Unternehmer steuerpflichtige Umsätze bei gleichzeitig gewährtem Vorsteuerabzug an den Abnehmer ausführt. Der Endverbraucher wird im Ergebnis mit der auf den Netto-Wert (hier: 200) der erzeugten Güter entfallenden Umsatzsteuer (hier: 38) belastet. Führt der Unternehmer hingegen steuerfreie Umsätze aus und wird ihm gleichwohl ein Vorsteuerabzug gewährt (**Fall II**), so entsteht dem Endverbraucher insofern gegenüber Fall I ein Vorteil, als dass er im Ergebnis nur den tatsächlichen Netto-Wert der Unternehmerleistungen (von U1 und U2) zu entrichten hat (hier: 200). Führt der Unternehmer hingegen steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug aus, so werden die dem Unternehmer von Vorunternehmern in Rechnung gestellte Umsatzsteuern als Kostenfaktor in die Kalkulation eingehen und (entsprechen-

de Überwälzung sei vorausgesetzt) den Letztverbraucher belasten, glaubt dieser auch unmittelbar steuerfrei zu erwerben. **Fall III** zeigt die Konsequenzen dieser Situation auf. Da der letzte Unternehmer (U2) steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzugsrecht ausführt, wird er die ihm von Vorunternehmern (U1) in Rechnung gestellte Umsatzsteuer (hier: 19) als Kostenfaktor berücksichtigen und dem Endabnehmer zusammen mit seinem Mehrwert in Rechnung stellen. Verglichen mit dem Grundfall entsteht dem Endabnehmer aber noch der Vorteil eines nicht mit USt belasteten Mehrwertes des Letztunternehmers

Abbildung 1-5: Funktionsweise des Umsatzsteuergesetzes 5

### Fall III: 2-Stufen-Betrachtung; U2 steuerfrei ohne Vorsteuerabzug



Bei oberflächlicher Betrachtung könnte man zu dem Schluss gelangen, dass Steuerfreiheit ohne Vorsteuerabzug stets vorteilhaft für den Endabnehmer (Fall III) ist. Richtet man allerdings den Blick von der Zwei-Stufen-Situation auf eine Drei- oder Mehrstufensituation wird sehr schnell klar, dass eine Vorteilhaftigkeit nicht stets gegeben sein wird. Ausgangspunkt der Überlegung soll auch hier der „Normalfall“ (Fall IV: Steuerpflichtige Umsätze mit Vorsteuerabzugsrecht) sein. Wird der steuerfreie Umsatz ohne Vorsteuerabzug nicht an den Endverbraucher ausgeführt (Fall V), kann die nicht abzugsfähige Vorsteuer als Kostenfaktor auch in die Bemessungsgrundlage nachfolgender steuerpflichtiger Umsätze eingehen (**Kumulation**). Das hat zur Folge, dass der Umsatz des letzten Unternehmers in der Leistungskette infolge einer Nachhol- und Kumulationswirkung sogar mit höherer USt belastet ist als im Falle ausschließlich steuerpflichtiger Vorumsätze (vgl. Fall IV).

Abbildung 1-6: Funktionsweise des Umsatzsteuergesetzes 6

**Fall IV: 3-Stufen-Betrachtung**

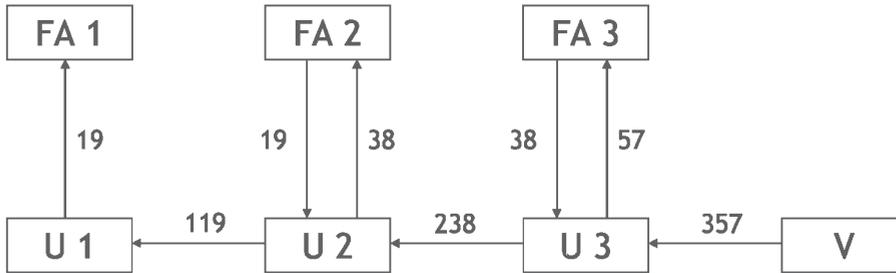
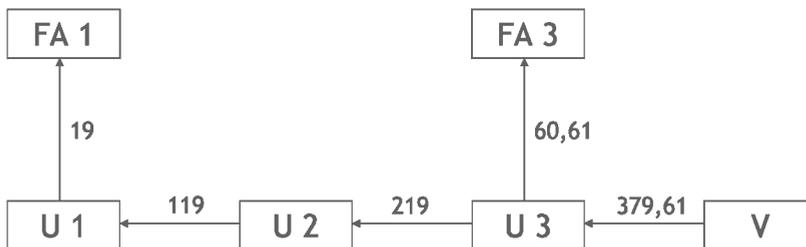


Abbildung 1-7: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 7

**Fall V: 3-Stufen-Betrachtung; U2 steuerfrei ohne Vorsteuerabzug**



Insgesamt fällt USt i.H.v. 79,61 (19,00 + 60,61) an. Obwohl nur eine Wertschöpfung von 300 vorliegt und somit nur eine USt i.H.v. 57 anfallen dürfte, ergibt sich infolge der Steuerfreiheit ohne Vorsteuerabzugsrecht bei U2 eine Nachhol- und Kumulierungswirkung i.H.v. insgesamt 22,61. Diese setzt sich zusammen aus 19 Einheiten nicht abziehbarer Vorsteuer und 3,61 Einheiten Umsatzbesteuerung auf die Vorsteuer (19,00 x 0,19 = 3,61).

### 1.3 Rechtsgrundlagen der USt (Gesetz und EG-Richtlinie)

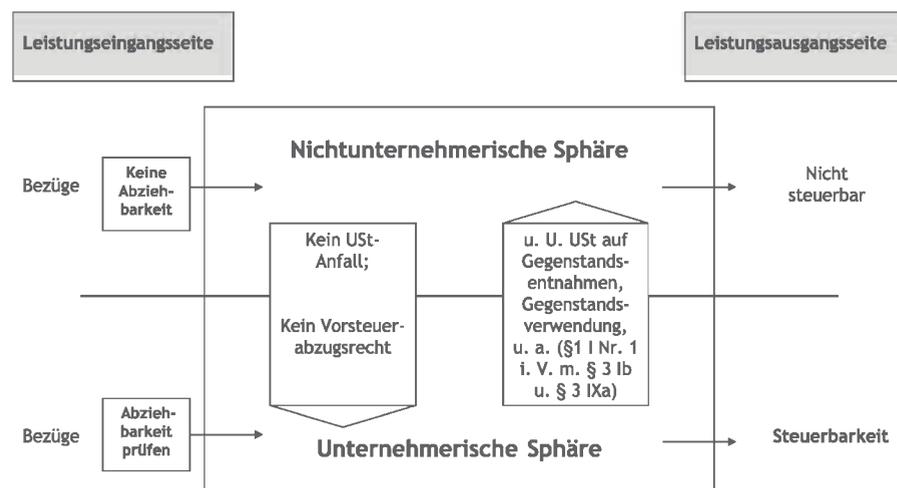
Bei der Umsatzsteuer handelt es sich um eine sog. **harmonisierte Steuer** im Rahmen der Europäischen Gemeinschaft, deren gesetzliche Grundlage Art. 93 des EG-Vertrages (i.d.F. des Amsterdamer Vertrages) bildet. Danach sollen die Umsatzsteuer, Verbrauchsabgaben und sonstige indirekte Steuern in den Mitgliedstaaten angeglichen werden, soweit dies für die Errichtung und das Funktionieren eines **gemeinsamen Binnenmarktes** erforderlich ist. Dahinter steht das Ziel, einen freien Verkehr von Waren-, Personen-, Dienstleistungen und Kapital zu gewährleisten (sog. Grundfreiheiten), mit dem vor allen Dingen steuerliche Abgaben und Erschwernisse, die an einen Waren- oder Dienstleistungsverkehr über die innergemeinschaftlichen Staatsgrenzen anknüpfen sowie jegliche steuerliche Diskriminierung von EGAusländern gegenüber Inländern, unvereinbar wären. Nicht unvereinbar mit dem Konzept einer harmonisierten Steuer ist es hingegen, dass in den einzelnen Mitgliedstaaten **unterschiedliche Umsatzsteuersätze** angesetzt werden dürfen. Die Harmonisierung erfolgt mit Hilfe verbindlicher **Richtlinien** (Art. 249 III EG-Vertrag), die durch die Organe jedes Mitgliedstaates in angemessener Zeit in **nationales Recht umgesetzt** werden müssen. Die Harmonisierung der Umsatzsteuer war bis Ende 2006 in der **6. EGRichtlinie** geregelt. Die 6. Richtlinie wurde durch die Richtlinie 2006/112/EG vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ersetzt (Mehrwertsteuersystemrichtlinie). Inhaltlich unterscheidet sich die Mehrwertsteuersystemrichtlinie nicht von der 6. Richtlinie. Es hat nur redaktionelle Anpassungen gegeben. Auswirkungen auf das nationale Umsatzsteuerrecht in Deutschland ergeben sich aus der Änderung nicht. Die Richtlinie ist für alle staatlichen Organe eines Mitgliedstaates, somit auch für den deutschen Gesetzgeber, für die deutsche Steuerverwaltung und für die deutschen Finanzgerichte regelmäßig bindend. Bei einem Widerspruch zwischen nationalem Umsatzsteuerrecht und EG-Richtlinien ist der nationale Gesetzgeber verpflichtet, sein Recht der EG-Richtlinie anzupassen. Versäumt er dies, kann sich der Steuerpflichtige bei einer ihn begünstigenden Regelung unmittelbar auf die entsprechende Richtlinienbestimmung berufen. Ferner ist nationales Umsatzsteuerrecht innerhalb der Grenzen des Wortlautes von den anwendenden Behörden und von der Rechtsprechung in Übereinstimmung mit der EG-Richtlinie bzw. der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofes auszulegen (**Richtlinienkonforme Auslegung**, Art. 10 EG-Vertrag verpflichtet die Organe der Mitgliedstaaten zu gemeinschaftstreuem Verhalten). Bei Zweifeln über die Auslegung der EG-Richtlinie hat das nationale Gericht das Verfahren auszusetzen und eine **Vorabentscheidung des EuGH** einzuholen, der über die Auslegung der Richtlinie, nicht jedoch über die Auslegung nationalen Rechts entscheidet. Wichtigste **nationale Rechtsgrundlage** für die Umsatzbesteuerung ist das Umsatzsteuergesetz ergänzt durch die Umsatzsteuerdurchführungsverordnung.

## 1.4 Aufbau des UStG und allgemeines Prüfungsschema

Das Umsatzsteuergesetz regelt in den §§ 1-13 UStG zunächst die **Besteuerung der Umsätze** bis zur Entstehung der Steuerschuld und die Steuerschuldnerschaft. Diese Regelungen betreffen die „Leistungsausgangsseite“ eines Unternehmens. Die §§ 15, 15a UStG und zum Teil die Definitionsnormen des § 14 betreffen Regelungen zum **Vorsteuerabzug**, also solche umsatzsteuerlichen Normen, die primär die „Leistungseingangsseite“ eines Unternehmens betreffen. Die §§ 16 ff. UStG enthalten Regelungen zum allgemeinen **Besteuerungsverfahren**, sowie Sonderregelungen (§§ 23 ff. UStG) und schließlich Übergangs- und Bußgeldvorschriften (§§ 26 ff. UStG).

Die **Prüfung** umsatzsteuerrelevanter Sachverhalte muss regelmäßig zunächst auf der Leistungsausgangsseite ansetzen. Dort geht es darum, über die **Steuerbarkeit** und **Steuerpflicht** der Leistungsabgaben des Unternehmers zu entscheiden. Erst wenn dies erfolgt ist, kann mit Blick auf die Leistungseingangsseite beurteilt werden, ob die mit den Ausgangsleistungen wirtschaftlich zusammenhängenden Eingangsbezüge in Form von innergemeinschaftlichem Erwerb oder Einfuhr steuerfrei oder steuerpflichtig sind (§§ 4b, 5 UStG). In gleicher Weise kann auch der Vorsteuerabzug aus Leistungseingängen erst dann beurteilt werden, wenn klar ist, für welche Ausgangsleistungen diese Eingangsbezüge verwendet werden sollen und wie diese Ausgangsleistungen hinsichtlich ihrer Steuerbarkeit und Steuerpflicht einzuordnen sind (§15 II, III UStG).

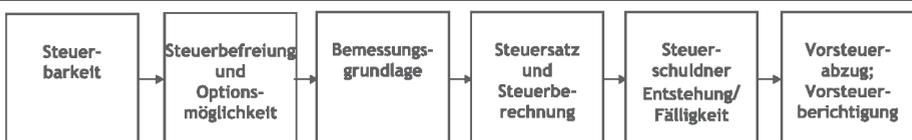
Abbildung 1-8: Funktionsweise des Umsatzsteuersystems 8



Leistungen, die aus der nichtunternehmerischen Sphäre erbracht werden, bleiben für Zwecke der USt von vornherein unbeachtlich. Bezüge für den nichtunternehmerischen Bereich können dementsprechend nicht geeignet sein, die Berechtigung zum Vorsteuerabzug zu vermitteln. Eine differenzierte Betrachtung machen die Leistungsbewegungen zwischen den beiden Bereichen der unternehmerischen und nichtunternehmerischen Sphäre erforderlich. Bewegungen aus der unternehmerischen in die nichtunternehmerische Sphäre fallen grundsätzlich unter einen der Tatbestände der Gegenstandsentnahme bzw. Gegenstandsverwendung und werden damit in der Regel auch USt auslösen. Das entspricht dem Gedanken, dass auch der nichtunternehmerische Endverbrauch des Unternehmers der Besteuerung unterliegen soll, stünde hier doch ansonsten die Möglichkeit zu Steuerumgehungen offen. Ein weiteres Motiv für die Besteuerung des Eigenverbrauchs ist daneben dessen Funktion als Vorsteuerabzugskorrektiv. Denn es kann grundsätzlich nur dort zur Besteuerung des Eigenverbrauchs kommen, wo Eingangsbezüge zuvor in den unternehmerischen Bereich gelangt sind und diesbezüglich die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs gegeben war.

Etwas ganz anderes gilt demgegenüber in umgekehrter Richtung, also vom nichtunternehmerischen in den unternehmerischen Bereich. Wurde bspw. ein Gegenstand erworben und, wie dies ohne weiters möglich ist, zunächst dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet, so löst eine anschließende Einlage dieses Gegenstands in den unternehmerischen Bereich keine USt aus. Auch kann die Einlage aus der nichtunternehmerischen Sphäre nicht vorsteuerentlastend erfolgen. Mit dem Bezug für den nicht unternehmerischen Bereich bleibt der Vorsteuerabzug endgültig versagt; die nachträgliche Einlage führt diesbezüglich zu keiner Änderung. (Beispiel: Jahreswagenverkäufer). Die **Prüfungstechnik** zur Lösung umsatzsteuerlicher Sachverhalte richtet sich (im Wesentlichen) nach der Gesetzessystematik des UStG. Demzufolge gilt es zunächst zu klären, **ob** der Sachverhalt überhaupt der Umsatzbesteuerung unterliegt. Dies wird im Rahmen der sog. **Steuerbarkeitsprüfung** untersucht. Ist ein Umsatz steuerbar, so ist zu fragen, ob der Gesetzgeber eine **Steuerbefreiung** anordnet. Liegt ein steuerbarer und nicht steuerbefreiter Umsatz vor, spricht man von einem steuerpflichtigen Umsatz. In welcher Höhe der steuerpflichtige Umsatz mit Umsatzsteuer belastet wird, hängt dann von der zugrundezulegenden Umsatzhöhe (**Bemessungsgrundlage**) und vom **Steuersatz** ab. Im Anschluss sind Fragen der **Steuerschuldnerschaft** und des **Entstehungszeitpunktes** bzw. der **Fälligkeit der Steuerschuld** zu erörtern, bevor in einem letzten Schritt Überlegungen hinsichtlich einer **Vorsteuerabzugsmöglichkeit** anzustellen sind. Zusammengefasst ergibt sich die folgende Prüfungsreihenfolge:

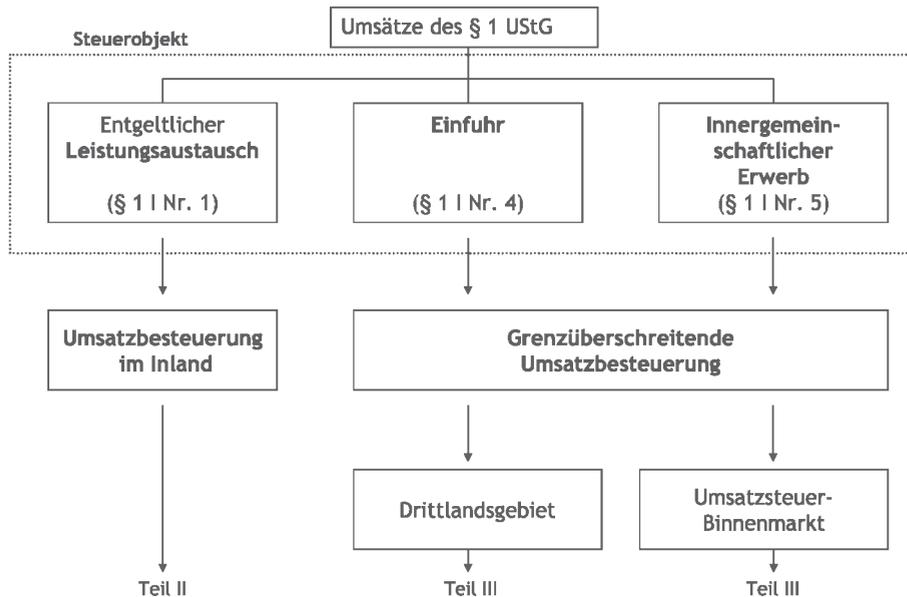
Abbildung 1-9: Prüfungsreihenfolge



## 1.5 Vorgehensweise und Überblick über die steuerbaren Umsätze

Das **Steuerobjekt** der Umsatzsteuer, also diejenigen (Lebens-) Sachverhalte, die der Umsatzsteuer unterliegen sollen, sind die drei in § 1 UStG genannten Umsätze.

Abbildung 1-10: Überblick Steuerbare Umsätze



Um die teils kompliziert erscheinende Systematik des Umsatzsteuergesetzes übersichtlich und zweckmäßig zu behandeln, werden zunächst (Kapitel II) nur rein nationale Fallkonstellationen behandelt. Kapitel III erweitert den Blickwinkel auf grenzüberschreitende (internationale) Umsatzsteuersachverhalte, wobei infolge des Europäischen Binnenmarktes zumindest bei grenzüberschreitenden Lieferungen zu unterscheiden ist zwischen Umsätzen, die mit Unternehmern im EG-Ausland abgewickelt werden und solchen Umsätzen, die mit Unternehmern im übrigen Ausland (sog. Drittlandsgebiet) getätigt werden.

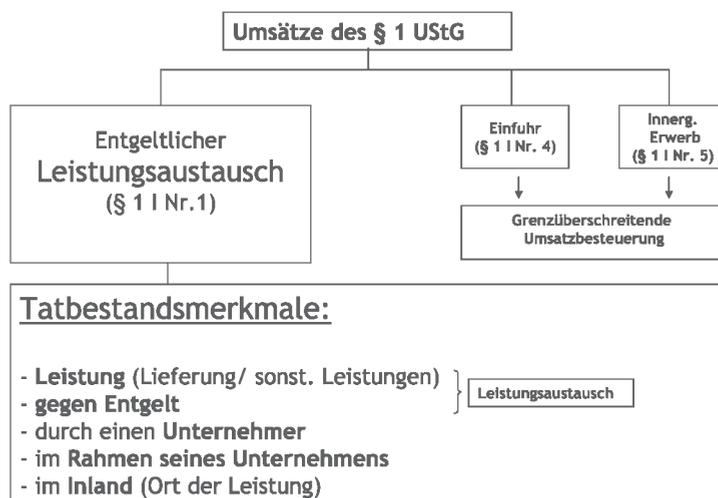
## 2 Umsatzbesteuerung im Inland

### 2.1 Steuerbarkeit

#### 2.1.1 Überblick: Steuerbare Umsätze und Tatbestandsmerkmale

Seinen **Haupttatbestand** normiert das UStG in § 1 I Nr. 1 S.1, wonach der USt alle *Lieferungen und sonstigen Leistungen unterliegen*, die ein *Unternehmer im Inland* gegen *Entgelt* und im *Rahmen seines Unternehmens* ausführt. Haupttatbestandsmerkmal ist damit der *Leistungsaustausch*, d. h. die Ausführung von Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt. Die nachstehende Übersicht zeigt die einzelnen Tatbestandsmerkmale in der Reihenfolge auf, in der sie im Folgenden eingehender behandelt werden.

Abbildung 2-1: Steuerbare Umsätze



Sämtliche Tatbestandsmerkmale scheinen bei oberflächlicher Betrachtung klar und eindeutig. Eine kaum überschaubare Anzahl anhängiger bzw. vergangener Finanzgerichtsverfahren sowie umfangreiche Verwaltungsanweisungen (USt-Richtlinien des BMF) zeigen hingegen, dass eine solche Klarheit im Einzelfall offenkundig nicht besteht. Aus diesem Grund ist es zwingend notwendig, die **einzelnen Tatbestandsmerkmale** näher zu beleuchten, klar zu definieren und voneinander abzugrenzen. Ein Sachverhalt ist nur dann steuerbar, d. h. er unterliegt den umsatzsteuerlichen Regelungen nur dann, wenn **alle Tatbestandsmerkmale** des § 1 UStG erfüllt sind. Liegt mindestens eine Voraussetzung nicht vor, so sind die Umsätze **nicht steuerbar**, was zu einer Nichtanwendbarkeit des UStG führt.

**Beispiel (nicht steuerbarer Umsatz):** Der Privatmann P verkauft und übereignet seine rustikale Wohnzimmereinrichtung an den X. Trotz Vorliegen eines Umsatzes und Leistungsaustausches ist der Verkauf nicht steuerbar, da der P kein Unternehmer ist.

Von der Frage der **Steuerbarkeit** zu unterscheiden ist die Frage nach der **Steuerpflicht**. Steuerbare Umsätze unterliegen nur dann der USt, wenn nicht ein besonderer Befreiungstatbestand des § 4 UStG eingreift. Nicht steuerbare Umsätze werden vom Umsatzsteuergesetz überhaupt nicht erfasst. Steuerfreie Umsätze werden hingegen vom Umsatzsteuergesetz erfasst, sie sind allerdings aufgrund gesetzlicher Anordnung von der Besteuerung bewusst befreit (s.u.). Es ist daher festzuhalten, dass steuerfreie und nicht steuerbare Umsätze nur im **Ergebnis einer Nichterhebung der Steuer** übereinstimmen, nicht hingegen in der (systematischen) Begründung.

### 2.1.2 Begriff der Leistung (Lieferung und sonstige Leistung)

**Oberbegriff** für Lieferungen und sonstige Leistungen ist der **Begriff der Leistung**. Leistung im Sinne des UStG kann grundsätzlich alles sein, was zum Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs gemacht werden kann. Entscheidend ist dabei das Vorliegen einer Leistung **im wirtschaftlichen Sinne** (A 1 III UStR), d. h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird. Keine Leistungen im Sinne des UStG sind deshalb insbesondere bloße Geldzahlungen zur Begleichung von Verpflichtungen; hier wird ein über die Geldbewegung hinausgehender wirtschaftlicher Zweck nicht verfolgt, und damit müssen sie als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne ausscheiden. Für Zwecke der USt ist es grundsätzlich ohne Belang, ob und ggf. auf welche Weise der Leistung ein schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft (z. B. Kaufvertrag, Tauschvertrag, Pachtvertrag, Dienstvertrag, Werkvertrag, Speditionsvertrag) zugrunde liegt. Denn anders als die GrESt knüpft die USt nicht bereits an das Verpflichtungsgeschäft an; für sie ist vielmehr allein das **dingliche Erfüllungsgeschäft**, also die Realisierung der Leistung, maßgebend. Das zugrundeliegende Verpflichtungsgeschäft kann lediglich als Anhaltspunkt für Inhalt und Umfang einer Leistung heranzuziehen sein.

**Beispiel:** Der Möbelhändler M schließt am 07.01.2008 mit dem Käufer K einen Kaufvertrag über eine Sitzgruppe ab, die M am 04.02.2008 an K ausliefert. Dieser zahlt den vereinbarten Kaufpreis am 10.02.2008. Die **Leistung** im Sinne des UStG besteht weder im Abschluss des Kaufvertrags noch in der Zahlung des geschuldeten Geldbetrags von K an M, sondern allein in der **Lieferung der Sitzgruppe** durch M an K.

### 2.1.2.1 Lieferungen

#### 2.1.2.1.1 Begriff und Gegenstand der Lieferung (Grundfall)

Lieferungen sind ein Unterfall, zugleich aber auch der Hauptfall umsatzsteuerlicher Leistungen und müssen daher zunächst einmal deren allgemeine Voraussetzungen erfüllen. Den besonderen **Begriff der Lieferung** definiert dann aber § 3 I UStG als Leistung eines Unternehmers, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen **Gegenstand** zu verfügen (**Verschaffung der Verfügungsmacht**). Auch hieraus wird wiederum deutlich, dass der Leistungsbegriff des UStG wirtschaftlich zu verstehen ist und eben anders als bspw. die GrESt nicht an das kausale Verpflichtungsgeschäft, sondern erst an das dingliche Erfüllungsgeschäft anknüpft. Die Verschaffung der Verfügungsmacht setzt voraus, dass die wirtschaftliche Substanz eines Gegenstands vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergeht und dieser **Übergang** dabei außerdem auf dem **Zuwendungswillen** des leistenden Unternehmers beruht. Die Verfügungsmacht kann gem. § 3 I UStG wie folgt verschafft werden:

- (1) Dem Abnehmer durch den Unternehmer selbst  
Beispiel: Ein Bäcker übergibt die Backwaren der Kundin.
- (2) Dem Abnehmer durch einen Dritten im Auftrag des Unternehmers  
Beispiel: Der Maschinenproduzent lässt die Maschine durch einen Lieferanten an den Kunden übersenden.
- (3) Einem Dritten im Auftrag des Abnehmers  
Beispiel: Der Kunde lässt ein ausgewähltes Geschenk durch einen Versandhandel an den Geschenkempfänger schicken.

Es kommt darauf an, dass der Abnehmer faktisch in die Lage versetzt wird, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer nutzen und veräußern zu können. Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist demnach ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muss (A 24 II UStR). Wird also bürgerlich-rechtlich das Eigentum an einem Gegenstand übertragen, so findet damit in den meisten Fällen zugleich eine Lieferung im Sinne des UStG statt. Das gilt aber nur so lange, wie zusammen mit dem bürger-