

Ausländischer Abnehmer

Ausländischer Abnehmer auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 6 Abs. 2 und § 7 Abs. 2 UStG
Abschn. 6.3 UStAE

2. Bedeutung

Die Eigenschaft ausländischer Abnehmer (Auftraggeber) ist Voraussetzung für bestimmte steuerfreie Ausfuhrlieferungen oder Lohnveredelungen.

3. Weitere Stichworte

→ Ausfuhrlieferung, → Lohnveredelung

1. Allgemeines

Der **Begriff** des ausländischen Abnehmers ist grundsätzlich im § 6 Abs. 2 UStG geregelt. Bei bestimmten Lieferungen in das Drittlandsgebiet und bestimmten Leistungen an Gegenständen der Ausfuhr ist die Eigenschaft als ausländischer Abnehmer Voraussetzung für eine steuerfreie Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 2 UStG) oder eine steuerfreie Lohnveredelung (§ 7 Abs. 2 UStG).

Wichtig! Auf die Eigenschaft eines ausländischen Abnehmers kommt es nicht an, wenn der leistende Unternehmer den Gegenstand der Lieferung oder den bearbeiteten Gegenstand selbst in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet.

Als **ausländischer Abnehmer** gilt:

- Eine Person, die ihren Wohnort oder Sitz im Ausland, ausgenommen in den Freihäfen und dem Küstenstreifen zwischen der jeweiligen Strandlinie und der Hoheitsgrenze, hat oder
- eine Zweigniederlassung eines im Inland oder in den Freihäfen oder dem Küstenstreifen zwischen der Strandlinie und der Hoheitsgrenze ansässigen Unternehmers mit Sitz im Ausland, die bezeichneten Gebiete ausgenommen, hat, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen hat. Eine Zweigniederlassung im Inland oder in den Freihäfen oder dem Küstenstreifen zwischen der Strandlinie und der Hoheitsgrenze ist kein ausländischer Abnehmer.

Tipp! Der Abnehmer muss nicht aus dem Drittlandsgebiet kommen. Auch ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer kann „ausländischer Abnehmer“ i.S.d. Regelung sein. Bestimmte Einschränkungen bestehen aber bei der Ausfuhr von Gegenständen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (vgl. Stichwort Ausfuhrlieferung). Damit eine steuerfreie Ausfuhrlieferung vorliegt, darf es sich in diesen Fällen nicht um einen Abnehmer aus einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union handeln.

Beispiel 1: Kunde F aus Frankreich holt im Juni 2023 bei einem Baustoffhändler in Stuttgart Baumaterial ab und verbringt das Material direkt an eine Baustelle in die Schweiz.

Lösung: F ist ausländischer Abnehmer nach § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG, die Lieferung des deutschen Unternehmers ist eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG i.V.m. § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG soweit die weiteren Voraussetzungen (Ausfuhrbeleg) vorliegen.

2. Wohnort oder Sitz im Ausland

Der **Begriff des Wohnorts** ist vom Gesetz nicht näher definiert. Nach der auch vom BFH verwendeten Definition ist der Wohnort der Ort, an dem der Abnehmer für längere Zeit Wohnung genommen hat und

der nicht nur aufgrund subjektiver Willensentscheidung, sondern auch bei objektiver Betrachtung als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist¹.

Wichtig! Für die Eigenschaft des ausländischen Abnehmers kommt es nicht auf die Staatsangehörigkeit des Abnehmers an. Auch ein deutscher Staatsangehöriger kann ausländischer Abnehmer sein, wenn er seinen Wohnort im Ausland hat; in der Praxis kann dies aber immer ein Nachweisproblem sein – der leistende Unternehmer muss die Eigenschaft des Leistungsempfängers zweifelsfrei nachweisen können. Der Wohnort ist nicht identisch mit dem Wohnsitz nach § 8 AO.

Die Voraussetzung des ausländischen Abnehmers muss zu dem Zeitpunkt vorliegen, in dem die Lieferung an den Abnehmer ausgeführt wird. Dabei ist auf das Erfüllungsgeschäft abzustellen, das Verpflichtungsgeschäft ist für die Beurteilung ohne Bedeutung². Die Eigenschaft des ausländischen Abnehmers kann nicht vorliegen, wenn die Voraussetzungen erst nach der Ausführung der Lieferung an den Abnehmer (z.B. durch Ausreise und gleichzeitiger Verlagerung des Wohnorts³) eintritt.

3. Ausländische Zweigniederlassung

Auch eine Zweigniederlassung eines Unternehmers kann ausländischer Abnehmer sein, § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG. Grundsätzlich ist eine Zweigniederlassung Bestandteil seines einheitlichen Unternehmens und besitzt insoweit keine eigene Rechtspersönlichkeit. Ohne eine gesonderte Regelung im Gesetz würde die ausländische Zweigniederlassung eines inländischen Unternehmers deshalb nicht als ausländischer Abnehmer anzusehen sein – eine steuerbefreite Ausfuhrlieferung wäre dann nur möglich, wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand der Lieferung selbst in das Drittlandsgebiet befördern oder versenden würde. Soweit aber eine Zweigniederlassung eines im Inland oder in den Gebieten nach § 1 Abs. 3 UStG ansässigen Unternehmers den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen lässt und der Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt oder der gelieferte Gegenstand in die Gebiete nach § 1 Abs. 3 UStG gelangt, ist die Zweigniederlassung als ausländischer Abnehmer anzusehen, wenn sie ihren Sitz im Ausland hat und wenn sie das Umsatzgeschäft in eigenem Namen abgeschlossen hat.

Beispiel 2: Die in der Schweiz belegene Betriebsstätte des deutschen Unternehmers U kauft bei dem Lieferanten L im Juni 2023 in Deutschland in eigenem Namen Ware, die von der Zweigniederlassung in Deutschland abgeholt wird und nachweisbar in das Drittlandsgebiet gelangt ist.

Lösung: L führt eine steuerfreie Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG aus, da die Zweigniederlassung als ausländischer Abnehmer nach § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG anzusehen ist und der Gegenstand körperlich (physisch) in das Drittlandsgebiet gelangt ist.

¹ BFH, Urteil v. 31.7.1975, V R 52/74, BStBl II 1976, 80 sowie Abschn. 6.3 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

² Abschn. 6.3 Abs. 2 Satz 11 UStAE.

³ BFH, Urteil v. 14.12.1994, XI R 70/93, BStBl II 1995, 515.

Gas- und Wärmelieferung

Gas- und Wärmelieferung auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG

2. Bedeutung

Aufgrund der wegen des Kriegs gegen die Ukraine stark gestiegenen Energiekosten ist temporär der Steuersatz für die Lieferung von Gas und Wärme vom 1.10.2022 bis (voraussichtlich) 31.3.2024 auf den ermäßigten Steuersatz abgesenkt worden.

3. Weitere Stichworte

→ Energielieferung

4. Besonderheiten

Die Finanzverwaltung hat zu den Rechtsfolgen der Absenkung des Steuersatzes für die Lieferung von Gas und Wärme ausführlich Stellung genommen.

1. Gesetzliche Absenkung des Steuersatzes

Im Zusammenhang mit der geplanten, dann aber wieder aufgegebenen Einführung einer sog. „Gasumlage“ sollte der Steuersatz für die Lieferung von Erdgas über das Erdgasnetz auf den ermäßigten Steuersatz von 7 % abgesenkt werden. Obwohl die Einführung der Gasumlage später aufgegeben wurde, ist die **Absenkung des Steuersatzes zum 1.10.2022** umgesetzt worden. Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist dann durch den Finanzausschuss des Bundestags darüber hinaus eine Ausweitung der Absenkung des Steuersatzes auf die Lieferung von Wärme durch ein Wärmenetz beschlossen worden.

Die gesetzliche Umsetzung ist nicht durch eine Aufnahme dieser Tatbestände in § 12 Abs. 2 UStG vorgenommen worden, es ist vielmehr – wie auch schon bei der temporären Absenkung des Steuersatzes in der Zeit vom 1.7. bis 31.12.2020 – in den zeitlich begrenzten Fassungen des Gesetzes in **§ 28 UStG** geregelt worden, jetzt in § 28 Abs. 5 und Abs. 6 UStG.

Der ermäßigte Steuersatz von 7 % gilt in der Zeit **vom 1.10.2022 bis zum 31.3.2024** für die folgenden Leistungen:

- Lieferung von Gas über das Erdgasnetz.
- Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz.

2. Umsetzung durch die Finanzverwaltung

Die **Finanzverwaltung**¹ hat zeitnah zur Verabschiedung des Gesetzes² ein Schreiben veröffentlicht, in dem neben den Anwendungsregelungen auch diverse Vereinfachungsregelungen mit aufgenommen worden sind.

Im ersten Teil – den **Anwendungsregelungen** – stellt die Finanzverwaltung fest, dass die Absenkung des Steuersatzes auf die Lieferungen anzuwenden ist, die in der Zeit vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 ausgeführt werden. Maßgeblich ist für die zutreffende Anwendung des Steuersatzes:

- die Ausführung der jeweiligen **Leistung** bzw. der Abschluss eines Leistungszeitraums³ oder
- soweit **Teilleistungen** ausgeführt werden, die Ausführung der Teilleistung bzw. der Abschluss des Teilleistungszeitraums.⁴

¹ BMF, Schreiben v. 25.10.2022, BStBl I 2022, 1455.

² Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz, BGBl I 2022, 1743.

³ § 27 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG.

⁴ § 27 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 2 und 3 UStG.

Wichtig! Wie bei jeder anderen Änderung der gesetzlichen Regelungen konserviert die Vereinnahmung von Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen oder Vorschüssen nicht den Steuersatz, der im Zeitpunkt der Vereinnahmung gilt. Dies gilt entsprechend für den Fall, dass der leistende Unternehmer – was bei der Lieferung von Gas oder Wärme wohl kaum vorliegen dürfte – die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten⁵ anwenden sollte.

Sind **Anzahlungen oder Vorauszahlungen** für Lieferungen, die ab dem 1.10.2022 ausgeführt werden, geleistet worden, entsteht die Umsatzsteuer nach den zum Zeitpunkt der Vereinnahmung geltenden Vorschriften. Da die Umsatzsteuer aber endgültig erst bei Ausführung der Leistung mit **Ablauf des jeweiligen Ablesezeitraums** entsteht, ist die Besteuerung der Anzahlung in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen⁶, in dem die Leistung ausgeführt worden ist. Die Finanzverwaltung lässt hier aber fiktive Teilleistungszeiträume zu.

Die Ermäßigung des Steuersatzes auf 7 % gilt für die folgenden Leistungen:

- **Lieferung von Gas über das Erdgasnetz**, es kann sich dabei sowohl um Erdgas aber auch um Biogas handeln. Darunter fällt auch die Lieferung von Gas, das vom leistenden Unternehmer dem Erdgasnetz entnommen und sodann unmittelbar zum Leistungsempfänger weitertransportiert wird.
- Mehr-/Minderungen-Abrechnung von Gas auf Ebene des Auspeisenetzbetreibers sowohl im Verhältnis zum Transportkunden als auch im Verhältnis zum Marktgebietsverantwortlichen.
- **Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz**, unerheblich ist, aus welchem Wärmeträger die Wärme gewonnen wurde (Gas, Kohle, Heizöl, Holzpellets). Begünstigt soll damit die Lieferung von Wärme aus einer **Wärmeerzeugungsanlage** sein.
- **Legen eines Hausanschlusses** für Gaslieferungen oder für Fernwärmelieferungen⁷.

Wichtig! Während in einem Entwurf des BMF-Schreibens noch die Lieferung von Gas in Tankwagen aus der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen war, wenn das Gas nicht dem Erdgasnetz entnommen wurde, wird die Lieferungen von Gas, das vom leistenden Unternehmer per Tanklastwagen zum Leistungsempfänger für die Wärmeerzeugung transportiert wird, ebenfalls von der Steuersatzabsenkung erfasst. Ebenso die Einspeisung von Gas in das Erdgasnetz.

Breiten Raum nehmen die von der Finanzverwaltung getroffenen Vereinfachungsregelungen ein:

- Zulassung der **Abrechnung nach Gastagen**.
- Vereinfachungsregelungen für **Abschlagszahlungen**.
- Nichtbeanstandungsregelung für **Lieferungen im November 2022**.

Die Finanzverwaltung lässt es für die Stichtage 1.10.2022 und 1.4.2024 zu, dass nach sog. „**Gastagen**“⁸ abgerechnet wird. Es wird deshalb nicht beanstandet, wenn der Unternehmer Abrechnungen zum 1.10.2022 6 Uhr und zum 1.4.2024 6 Uhr so behandelt, als wäre die Abrechnung am Vortag um 24 Uhr erfolgt. Diese Vereinfachungsregelung kann nur in Bezug auf den jeweiligen Kunden einheitlich (2022/2024) angewendet werden.

Zur **Abrechnung von Abschlagszahlungen** lässt die Finanzverwaltung verschiedene Vereinfachungsregelungen zu:

- Da eigentlich die jeweilige Leistung mit der Ablesung (Ablesezeitraum) erbracht wird, wird es von der Finanzverwaltung zur zielgenauen Steuerung der Regelung nicht beanstandet, wenn sowohl zum 1.10.2022 als auch zum 1.4.2024 ein **fiktiver Teilleistungszeitraum** eingeführt wird. Soweit die

⁵ Sog. Istbesteuerung nach § 20 Satz 1 UStG.

⁶ § 27 Abs. 1 Satz 3 UStG.

⁷ Vgl. dazu auch zum Legen eines Hauswasseranschlusses BMF, Schreiben v. 4.2.2021, BStBl I 2021, 312.

⁸ In der Gaswirtschaft hat sich die Abrechnung nach Gastagen, beginnend um 6 Uhr, etabliert. Dies entspricht auch § 2 Satz 1 Nr. 1 GasNEV (Gasnetzentgeltverordnung) zum Gaswirtschaftsjahr.

Kleinunternehmer

Kleinunternehmer auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 19 UStG

Abschn. 19.1 bis Abschn. 19.5 UStAE

2. Bedeutung

Für die Umsätze von Kleinunternehmern wird die geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben, soweit der Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Der Kleinunternehmer kann die ihm berechneten Umsatzsteuerbeträge nicht als Vorsteuer abziehen. Der Unternehmer hat die Möglichkeit, auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung zu verzichten.

3. Weitere Stichworte

→ Hilfsgeschäft, → Innergemeinschaftlicher Erwerb, → Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft, → Photovoltaikanlagen, → Steuerschuldnerverfahren, → Unberechtigter Steuerausweis, → Unternehmenseinheit

4. Besonderheiten

Die Vorjahresgrenze beim Gesamtumsatz ist zum 1.1.2020 von 17.500 € auf 22.000 € angehoben worden. Seitdem zum 1.1.2023 der Nullsteuersatz für die Lieferung und Installation von Photovoltaikanlagen bei Leistungen an den Betreiber eingeführt wurde, ist im Bereich der Photovoltaik die Kleinunternehmereigenschaft von besonderer Bedeutung.

1. Anwendungsbereich

Das Umsatzsteuergesetz sieht für Unternehmer, die nur Umsätze in geringem Umfang ausführen, eine Erleichterung dahingehend vor, dass die für die ausgeführten Umsätze **geschuldete Umsatzsteuer nicht erhoben** wird. Damit sich in diesen Fällen aber kein Steuerausfall ergibt, darf der Kleinunternehmer in seiner Rechnung keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen oder in Kleinbetragsrechnungen den Steuersatz angeben. Der Kleinunternehmer ist darüber hinaus vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen.

Achtung! Die Kleinunternehmerbesteuerung kann nur für Unternehmer angewendet werden, die im Inland oder in den Gebieten nach § 1 Abs. 3 UStG (z.B. Freihäfen) ansässig sind.

2. Voraussetzungen

Um die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen zu können, darf der **Gesamtumsatz des Unternehmers** im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 22.000 €¹ betragen haben und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht mehr als 50.000 € betragen. Zur Überprüfung, ob die maßgeblichen Umsatzgrenzen nicht überschritten werden, ist jeweils vom Gesamtumsatz i.S.d. § 19 Abs. 3 UStG (= Berechnungsgrundlage) auszugehen. Dabei ist stets der Gesamtumsatz nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung) zuzüglich der darauf entfallenden Umsatzsteuer (**Brutto-Ist-Gesamtumsatz**) zugrunde zu legen. Zu beachten ist, dass bei der Berechnung der Umsatz im gesamten Unternehmen des Kleinunternehmers zu betrachten ist (vgl. Stichwort Unternehmenseinheit).

¹ Bis 31.12.2019 galt hier ein Gesamtumsatz in Höhe von 17.500 €.

Wichtig! Die Anhebung der Gesamtumsatzgrenze für den Vorjahresumsatz auf 22.000 € zum 1.1.2020 wirkt schon bei der Prüfung, ob im Jahr 2020 die Kleinunternehmerbesteuerung vorlag. Hatte ein Unternehmer im Jahr 2019 einen Gesamtumsatz von nicht mehr als 22.000 € erzielt und ging er davon aus, voraussichtlich im Jahr 2020 nicht mehr als 50.000 € Gesamtumsatz zu erzielen, lag im Jahr 2020 die Kleinunternehmereigenschaft vor.

Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr die **Umsatzgrenze von 22.000 € überschritten**, ist für ihn die Anwendung des § 19 UStG im laufenden Kalenderjahr grundsätzlich nicht möglich, er muss dann die Regelbesteuerung anwenden.

Tipp! Hat der Unternehmer im vorangegangenen Kalenderjahr die Gesamtumsatzgrenze von 22.000 € überschritten, ist im laufenden Kalenderjahr die Kleinunternehmerbesteuerung nicht mehr anwendbar, selbst wenn für dieses Jahr mit einem Gesamtumsatz von nicht mehr als 22.000 € gerechnet wird².

Ist die **Umsatzgrenze von 22.000 € im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten**, muss der Unternehmer anhand einer **Schätzung** auf der Grundlage der zu Beginn des Kalenderjahrs maßgebenden Verhältnisse feststellen, ob er im laufenden Kalenderjahr die Grenze von 50.000 € überschreiten wird oder nicht.

Wichtig! Soweit sich nach der sachgerechten Schätzung ein Gesamtumsatz für das laufende Kalenderjahr von nicht mehr als 50.000 € ergibt, entfällt die Besteuerung als Kleinunternehmer nicht rückwirkend, selbst wenn die Umsatzgrenze tatsächlich überschritten werden sollte³.

Beispiel 1: Unternehmer U hat im Kalenderjahr 2022 einen Gesamtumsatz i.H.v. 18.000 € erzielt. Aufgrund einer sachgerechten Schätzung geht er davon aus, dass er im Kalenderjahr 2023 45.000 € Gesamtumsatz erzielen wird. Am Ende des Kalenderjahrs 2023 stellt er fest, dass der Gesamtumsatz tatsächlich 52.000 € betragen hat.

Lösung: Da U im Rahmen einer sachgerechten Schätzung nach den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahrs zulässigerweise die Besteuerung nach § 19 UStG vornehmen konnte, erfolgt keine Nachversteuerung seiner Umsätze. Im Kalenderjahr 2024 muss U dann allerdings zwingend die Regelbesteuerung anwenden.

Für die **Berechnung des maßgeblichen Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 1 UStG** ergibt sich folgendes Schema:

Steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, berechnet nach vereinnahmten Entgelten	
./. steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. i, § 4 Nr. 9 Buchst. b und § 4 Nr. 11 bis Nr. 29 UStG	
./. steuerfreie Hilfsumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a bis h, § 4 Nr. 9 Buchst. a und Nr. 10 UStG	
= Gesamtumsatz, gegebenenfalls hochgerechnet auf einen Jahresumsatz	
./. Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Verkauf und Entnahme)	
= Umsatz nach § 19 Abs. 1 Satz 2 UStG	
+ Umsatzsteuer (soweit Umsatz steuerpflichtig)	
= Umsatz i.S.d. § 19 Abs. 1 UStG	

Wichtig! Die Umsatzgrenzen von 22.000 € und 50.000 € sind Bruttoumsätze, sind somit nicht um eine darin enthaltene (rechnerische) Umsatzsteuer zu kürzen.

Eine Besonderheit ergibt sich bei einem Unternehmer, der erst im Laufe eines Kalenderjahrs seine Tätigkeit aufnimmt. Da bei ihm kein Vorjahresumsatz vorliegt, ist der voraussichtliche (hochgerechnete) Umsatz

² BFH, Beschluss v. 18.10.2007, V B 164/06, BStBl II 2008, 263.

³ Abschn. 19.1 Abs. 3 UStAE.

des laufenden Jahres mit 22.000 € und nicht mit 50.000 € zu vergleichen⁴. Dabei sind angefangene Kalendermonate als volle Kalendermonate zu behandeln, es sei denn, dass die Umrechnung nach Tagen zu einem geringeren Gesamtumsatz führt.

Beispiel 2: Unternehmer U hat am 20.4.2023 seine unternehmerische Tätigkeit begonnen. Er schätzt, dass er im Jahr 2023 voraussichtlich einen Umsatz inklusive Umsatzsteuer i.H.v. 15.000 € erzielen wird.
Lösung: Hochgerechnet auf das gesamte Jahr ergibt sich ein Gesamtumsatz i.H.v. 20.000 €, sodass U für 2023 die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch nehmen kann.

Tipp! Die Unternehmereigenschaft beginnt nicht erst mit den ersten erzielten Umsätzen, sondern schon mit den ersten Vorbereitungs-handlungen, sodass für die Berechnung der Umsatzgrenze des ersten Jahres auch Kalendermonate einbezogen werden können, in denen noch keine Umsätze erzielt worden sind.

Ein Problem ergibt sich bei Unternehmern, die über einen längeren Zeitraum **stark schwankende Umsätze** haben. In diesen Fällen ist es fraglich ob – insbesondere, wenn einige Jahre keine Umsätze erzielt werden – durchgehend die Unternehmereigenschaft besteht. Die Finanzverwaltung⁵ geht davon aus, dass die Unternehmereigenschaft auch dann fortbesteht, wenn – bei der festen Absicht auch später wieder Leistungen zu erbringen – in einzelnen Jahren keine Umsätze ausgeführt werden. Damit ist in den Jahren, in denen Umsätze ausgeführt werden, auf die Umsätze des Vorjahres zurückzugreifen.

Beispiel 3: Der gemeinnützige Verein V führt alle drei Jahre ein Fest aus, bei dem ein Umsatz von jeweils 25.000 € erwartet wird.
Lösung: V ist durchgängig als Unternehmer anzusehen. Damit kann für die Feste jeweils die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch genommen werden, da im Vorjahr des Fests Umsätze von 0 € ausgeführt wurden und im laufenden Jahr der Umsatz voraussichtlich nicht mehr als 50.000 € betragen wird. Würde die Unternehmereigenschaft des V unterbrochen werden, könnte er die Kleinunternehmerbesteuerung nicht in Anspruch nehmen, da dann jeweils ein „Erstjahr“ vorliegen würde, bei dem bei dem voraussichtlichen Umsatz auf die Umsatzgrenze von 22.000 € abzustellen wäre.

Achtung! Bei Unternehmern, die ihre Bemessungsgrundlagen im Rahmen einer Margenbesteuerung (Besteuerung von Reiseleistungen nach § 25 UStG oder der Differenzbesteuerung nach § 25a UStG) ermitteln, sind in die Ermittlung des Gesamtumsatzes nicht nur die Marge, sondern die insgesamt erhaltenen Entgelte einzubeziehen⁶.

3. Rechtsfolgen

Kleinunternehmer müssen **keine Umsatzsteuervoranmeldungen** abgeben. Die für steuerbare und steuerpflichtige Umsätze geschuldete Umsatzsteuer wird bei ihnen nicht erhoben. In ihren **Rechnungen** dürfen sie keine Umsatzsteuer gesondert ausweisen. Soweit Umsatzsteuer in Rechnungen gesondert ausgewiesen wird, schuldet der Kleinunternehmer diese nach § 14c Abs. 2 UStG (vgl. Stichwort Unberechtigter Steuerausweis). Die einem Kleinunternehmer in Rechnungen ausgewiesene Umsatzsteuer für bezogene Leistungen darf von ihm nicht als Vorsteuer abgezogen werden.

⁴ Abschn. 19.2 Abs. 4 UStAE sowie auch BFH, Beschluss v. 2.4.2009, V B 15/08, BFH/NV 2009, 1284.

⁵ OFD Karlsruhe v. 9.12.2002, n.v.

⁶ BMF, Schreiben v. 16.6.2009 sowie Abschn. 19.3 Abs. 1 UStAE. Nach Vorlage an den EuGH wurde dies so bestätigt, EuGH, Urteil v. 29.7.2019, C-388/18 – B, BFH/NV 2019, 1214. Im Anschluss vom BFH bestätigt, BFH, Urteil v. 23.10.2019, XI R 17/19, BFH/NV 2020, 476.

Steuerschuldnerverfahren (Reverse-Charge-Verfahren)

Steuerschuldnerverfahren auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 13b, § 14a Abs. 5, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG
 § 30a UStDV
 Abschn. 13b.1 bis Abschn. 13b.18 UStAE

2. Bedeutung

Wird im Inland eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung ausgeführt, ist im Regelfall der leistende Unternehmer der Steuerschuldner. In bestimmten Fällen ist aber die Erhebung der Umsatzsteuer bei dem leistenden Unternehmer durch tatsächliche Gegebenheiten erschwert oder durch Missbrauchsmöglichkeiten gefährdet. In diesen Fällen greift bei gesetzlich genau beschriebenen Tatbestandsvoraussetzungen die Steuerschuld des Leistungsempfängers ein. Das Steuerschuldnerverfahren (auch Reverse-Charge-Verfahren) greift insbesondere bei im Inland ausgeführten Werklieferungen oder sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer sowie bei Bauleistungen, die an Unternehmer ausgeführt werden, die selbst solche Bauleistungen ausführen.

3. Weitere Stichworte

→ Anzahlungen, → Sicherungsübereignung, → Sonstige Leistung/Ort, → Unternehmer, → Vorsteuerabzug, → Werklieferung

4. Besonderheiten

Zum 1.1.2021 ist das Reverse-Charge-Verfahren auf Telekommunikationsdienstleistungen erweitert worden, die an Wiederverkäufer ausgeführt werden. Zum 1.1.2023 sind Zertifikate nach dem BEHG¹ mit in das Reverse-Charge-Verfahren einbezogen worden.

1. Allgemeines

Das Steuerschuldnerverfahren nach § 13b UStG (auch **Reverse-Charge-Verfahren**) wurde in Deutschland mit Wirkung vom 1.1.2002 eingeführt und ersetzte das bis dahin gültige Abzugsverfahren. Nach dieser Regelung wird ein Leistungsempfänger direkt Steuerschuldner der Umsatzsteuer, die aufgrund einer an ihn ausgeführten Leistung entsteht. Ziel des Verfahrens ist es, die Erhebung der Umsatzsteuer für den Fiskus einfacher zu gestalten (z.B. bei der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei einer von einem ausländischen Unternehmer im Inland ausgeführten Werklieferung oder sonstigen Leistung) oder die Gefährdung des Steueraufkommens zu verringern (z.B. bei der Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger bei bestimmten Bauleistungen oder bei Gebäudereinigungsleistungen).

Wichtig! Die Regelung über die Steuerschuldnerschaft ist auch dann anzuwenden, wenn es sich bei der Gegenleistung des Leistungsempfängers um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung handelt, somit also ein Tausch oder ein tauschähnlicher Umsatz vorliegt.

Eine **Ausnahme** von der Steuerschuldnerschaft für eine bezogene Leistung ergibt sich bei gesetzlich abschließend aufgeführten Fällen nach § 13b Abs. 6 UStG.

Achtung! Das Reverse-Charge-Verfahren unterliegt fast permanent Änderungen. Zum 1.7.2010 war die Vorschrift völlig neu gefasst worden, zum 1.1.2011 und zum 1.7.2011 sind neue Anwendungsfälle in die Vorschrift mit aufgenommen worden. Zum 1.9.2013 ist eine Erweiterung bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität durch inländische Unternehmer in bestimmten Fällen in Kraft getreten.

¹ BEHG – Gesetz über einen nationalen Zertifikatehandel für Brennstoffemissionen (Brennstoffemissionshandels-gesetz).

Nach den durch die Rechtsprechung notwendig gewordenen Änderungen in der Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens im Jahr 2014, wurde zum 1.10.2014 in einem umfassenden Gesetzesvorhaben die früher von der Finanzverwaltung vertretene Auffassung bei den Bauleistungen wie auch bei den Gebäudereinigungsleistungen durch gesetzliche Regelungen wieder aufgenommen. Darüber hinaus ist das Reverse-Charge-Verfahren in einer weiteren Regelung zu § 13b Abs. 2 Nr. 11 UStG i.V.m. einer Anlage 4 zum UStG um die Lieferung von Edelmetallen und unedlen Metallen ergänzt worden. Zum 1.1.2020 ist § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG um die Gas- und Elektrizitätszertifikate ergänzt worden und zum 1.1.2021 für bestimmte Telekommunikationsdienstleistungen eine neue Regelung in § 13b Abs. 2 Nr. 12 UStG aufgenommen worden. Zertifikate nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz wurden zum 1.1.2023 mit in den Anwendungsbereich des § 13b UStG einbezogen.

2. Anwendungsbereich

Die Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger tritt in den folgenden **Fällen** ein:

- Ein im Ausland ansässiger Unternehmer erbringt im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung oder eine sonstige Leistung (§ 13b Abs. 1 und Abs. 2 Nr. 1 UStG),
- im Rahmen einer Sicherungsübereignung werden Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG),
- soweit ein Umsatz ausgeführt wird, der unter das Grunderwerbsteuergesetz fällt – im Regelfall also die Lieferung eines Grundstücks, die vom liefernden Unternehmer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtig ausgeführt wird (§ 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG),
- wenn ein Unternehmer Werklieferungen oder sonstige Leistungen ausführt, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen, mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen. Voraussetzung ist aber, dass die Leistung an einen Unternehmer ausgeführt wird, der selbst solche Arten von Bauleistungen ausführt (§ 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG); dies gilt auch für Leistungen i.Z.m. Betriebsvorrichtungen,
- es wird Gas, Elektrizität oder Wärme- oder Kälte durch ein Fernnetz von einem im Ausland ansässigen Unternehmer nach § 3g UStG im Inland steuerpflichtig geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG),
- es wird Gas von einem inländischen Unternehmer an einen Gashändler oder Elektrizität durch einen inländischen Stromhändler an einen anderen Stromhändler steuerpflichtig geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG),
- es werden bestimmte Treibhausgasemissionsrechte oder (seit dem 1.1.2020) Gas- und Elektrizitätszertifikate übertragen, Zertifikate nach dem Brennstoffemissionshandelsgesetz werden ab dem 1.1.2023 mit in den Anwendungsbereich des § 13b UStG einbezogen (§ 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG),
- es werden bestimmte, abschließend in einer Anlage 3 zum Umsatzsteuergesetz aufgeführte Reststoffe geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 7 UStG),
- es werden Gebäudereinigungsleistungen gegenüber einem Gebäudereiniger ausgeführt (§ 13b Abs. 2 Nr. 8 UStG),
- es erfolgt die Lieferung von Gold in Rohform oder als Halbzeug mit einem Goldfeingehalt von mindestens 325/1.000 (§ 13b Abs. 2 Nr. 9 UStG),
- es werden Mobilfunkgeräte oder integrierte Schaltkreise vor Einbau mit jeweils einem Entgelt von mindestens 5.000 € geliefert (§ 13b Abs. 2 Nr. 10 UStG). Seit dem 1.10.2014 unterliegt auch die Lieferung von Tablet-Computern und Spielekonsolen ab einem Entgelt von 5.000 € dem Reverse-Charge-Verfahren,
- es werden in einer Anlage 4 zum UStG aufgeführte Edelmetalle oder unedle Metalle (mit einem Entgelt von mindestens 5.000 €) an einen Unternehmer geliefert,
- (seit dem 1.1.2021) es werden Telekommunikationsdienstleistungen an einen Unternehmer ausgeführt, der selbst am Markt solche Leistungen als Wiederverkäufer ausführt.

Achtung! Voraussetzung für die Anwendung des § 13b UStG ist jedoch immer, dass der Ort der Leistung im Inland ist, da nur für im Inland steuerbare Leistungen eine Umsatzsteuer in Deutschland entstehen kann, deren Steuerschuld auf einen Leistungsempfänger übertragen werden kann.

Die im Inland steuerbare Leistung des leistenden Unternehmers muss darüber hinaus auch steuerpflichtig sein, das bedeutet, dass keine Steuerbefreiung nach § 4 UStG für die im Inland ausgeführte Leistung einschlägig sein darf.

2.1 Werklieferung oder sonstige Leistung eines im Ausland ansässigen Unternehmers

Ein Hauptanwendungsfall für das Steuerschuldnerverfahren ist die **Ausführung von Werklieferungen** nach § 3 Abs. 4 UStG oder die Ausführung von **sonstigen Leistungen** durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer. Da der Begriff der sonstigen Leistung auch die Werkleistung mit erfasst, ist nur die (reine, den Gegenstand nicht mehr verändernde) Lieferung eines ausländischen Unternehmers aus der Anwendung des Steuerschuldnerverfahrens auszuschneiden.

Achtung! Wegen unterschiedlicher Steuerentstehungszeitpunkte sind diese Fälle in § 13b Abs. 1 und § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG aufgeteilt worden.

2.1.1 Sonstige Leistung

Die Regelung über die Steuerschuldnerschaft kann grundsätzlich bei jeder sonstigen Leistung einschlägig sein, die der **im Ausland ansässige Unternehmer** im Inland steuerbar und steuerpflichtig ausführt. Voraussetzung ist aber auch hier wieder, dass zuerst zu prüfen ist, ob der **Ort der sonstigen Leistung** nach den gesetzlichen Vorschriften **im Inland** ist. Insbesondere kommt hier die sonstige Leistung in Betracht, deren Ort sich nach § 3a Abs. 2 UStG bei dem unternehmerisch tätigen Leistungsempfänger befindet. Zu den Einzelheiten vgl. Stichwort Sonstige Leistungen.

Die Anwendungsfälle des **Reverse-Charge-Verfahrens** für diese sonstigen Leistungen sind in zwei verschiedenen Vorschriften umgesetzt worden. Dies erfolgte ausschließlich wegen der unionsrechtlich notwendigen unterschiedlichen Zeitpunkte der Steuerentstehung (vgl. dazu auch 6. Steuerentstehung).

- Führt ein in einem **anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union ansässiger Unternehmer** eine sonstige Leistung an einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person aus, der aber eine USt-IdNr. erteilt worden ist und ist der Ort der sonstigen Leistung nach **§ 3a Abs. 2 UStG** im Inland, ist dieser Vorgang in **§ 13b Abs. 1 UStG** aufgeführt. In diesem Fall entsteht beim Leistungsempfänger die Steuer immer in dem Voranmeldungszeitraum, in dem die Leistung ausgeführt worden ist.
- Alle anderen Fälle von im Inland ausgeführten sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer (oder die Ausführung von Werklieferungen durch im Ausland ansässige Unternehmer) sind in **§ 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG** erfasst. In diesen Fällen entsteht die Umsatzsteuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens mit Ablauf des Monats, der auf die Ausführung der Leistung folgt.

Wichtig! Voraussetzung ist immer, dass der leistende Unternehmer ein im übrigen Gemeinschaftsgebiet oder im Ausland ansässiger Unternehmer ist, vgl. dazu 4.

Um den zutreffenden Zeitpunkt der Steuerentstehung festlegen zu können, muss immer geprüft werden, von wo aus der leistende Unternehmer handelt und nach welcher Rechtsvorschrift sich der Ort der sonstigen Leistung im Inland bestimmt.

Unternehmensvermögen

Unternehmensvermögen auf einen Blick

1. Rechtsquellen

§ 15 Abs. 1 UStG

Abschn. 15.2 Abs. 21 UStAE

2. Bedeutung

Soweit der Unternehmer eine Leistung von einem anderen bezieht, muss er entscheiden, ob er diese Leistung seinem Unternehmen zuordnen muss, ob er ein Zuordnungswahlrecht hat oder ob er die Leistung seinem Unternehmen nicht zuordnen darf. Dieser Zuordnungsentscheidung kommt eine zentrale Bedeutung zu, da ihm nur für Leistungen, die er für sein Unternehmen bezogen hat, der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG zusteht. Nur Gegenstände, die dem Unternehmen zugeordnet werden konnten, können auch wieder im Rahmen eines steuerbaren Umsatzes aus dem Unternehmen gelangen. Neben einem unternehmerischen und einem privaten Bereich kann bei einem Unternehmer auch ein nichtwirtschaftlicher Bereich im engeren Sinne vorhanden sein. In diesem nichtwirtschaftlichen Bereich i.e.S. werden keine unternehmerischen Leistungen ausgeführt, Leistungsbezüge für diesen Bereich sind nicht dem Unternehmen zuzuordnen.

3. Weitere Stichworte

→ Unentgeltliche Lieferungen, → Unentgeltliche sonstige Leistung, → Vorsteuerabzug

4. Besonderheiten

Ertragsteuerliche Wahlrechte der Zuordnung zum Betriebsvermögen haben für die Umsatzsteuer keine Bindungswirkung.

Werden Leistungen bezogen, um sie unmittelbar für eine unentgeltliche Lieferung nach § 3 Abs. 1b UStG oder einer unentgeltlichen sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 9a UStG zu verwenden, ist die Leistung nicht für die wirtschaftliche Sphäre des Unternehmers bezogen, ein Vorsteuerabzug scheidet aus. Der Unternehmer hat aber auch keine Wertabgabe zu besteuern.

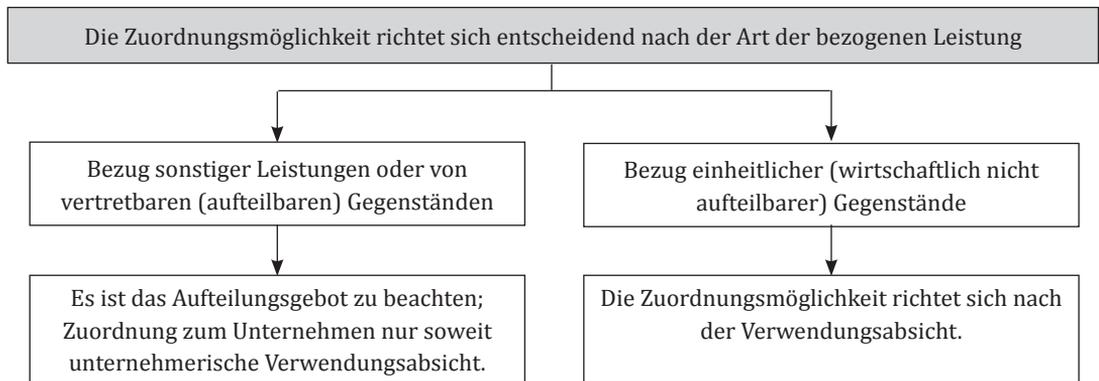
Soweit ein Zuordnungswahlrecht besteht, muss der Unternehmer bis zur gesetzlichen Abgabefrist der Jahressteuererklärung die Zuordnungsentscheidung aufgrund objektiver Nachweise dokumentieren.

1. Zuordnungsmöglichkeiten

Der Unternehmer hat nur einen Vorsteuerabzug für Leistungen, die er zulässigerweise seinem Unternehmen zuordnen kann. Dabei ist der **Grad der unternehmerischen Nutzung** von entscheidender Bedeutung. Weiterhin ist zu unterscheiden, ob es sich bei dem Leistungsbezug um einen Gegenstand oder eine sonstige Leistung handelt. Die Leistung muss aber für die wirtschaftliche Tätigkeit des Unternehmers bezogen werden¹.

Achtung! Unerheblich für die Frage der Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen ist, ob der Unternehmer damit Leistungen im Inland oder im Ausland ausführt oder ob die Ausgangsleistungen steuerpflichtig oder steuerfrei sind.

¹ BFH, Urteil v. 13.1.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61 sowie BFH, Urteil v. 9.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53. Die Finanzverwaltung beanstandete es aber für alle bis zum 31.12.2012 ausgeführten Umsätze nicht, wenn in diesen Fällen der Vorsteuerabzug noch vorgenommen wird und eine Ausgangsleistung besteuert wurde.



2. Verschiedene Sphären eines Unternehmers

Der EuGH hatte 2009 entschieden, dass ein Unternehmer, der sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtwirtschaftlichen Bereich unterhält, bezogene Leistungen nur insoweit seinem Unternehmen zuordnen darf, wie er die Leistung auch für die unternehmerischen Umsätze verwendet². Die Finanzverwaltung hat die Grundsätze in Abschn. 15.2 bis Abschn. 15.2d UStAE aufgenommen. Danach sind die folgenden **nichtunternehmerischen Verwendungen** möglich:

- **Unternehmensfremde (private) Nutzung:** Eine unternehmensfremde Nutzung ist der gesetzliche Sonderfall. Er liegt vor, wenn der Unternehmer einen Gegenstand auch für private Zwecke verwendet (Privatentnahmen nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG). Solche unentgeltlichen Ausgangsleistungen können nur vorliegen, wenn der Unternehmer aus seinem Unternehmen heraus Leistungen in den privaten Lebensbereich oder für den privaten Bedarf des Personals ausführt.
- **Nichtwirtschaftliche Nutzung i.e.S.:** Eine nichtwirtschaftliche Nutzung im engeren Sinne liegt vor, wenn ein Unternehmer, der keinen „Privatbereich“ haben kann, Leistungen für seine nichtwirtschaftlichen Zwecke nutzt (z.B. Verwendung von Gegenständen durch einen Verein im ideellen Bereich oder Nutzung im Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts).

Eine **Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen** kann nur dann erfolgen, wenn die bezogene Leistung für unternehmerische Zwecke oder für unternehmensfremde Nutzungen verwendet werden soll. Soweit bezogene Leistungen ganz oder teilweise für eine nichtwirtschaftliche Nutzung i.e.S. bezogen werden, kann die Leistung nicht dem Unternehmen zugeordnet werden.

Wichtig! Alle vor dem 31.12.2012 bezogenen Leistungen konnte der Unternehmer auch noch in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnen, wenn die Leistung auch für nichtwirtschaftliche Nutzungen i.e.S. verwendet werden sollte.

Beispiel 1: Ein Verein unterhält einen unternehmerischen Bereich und einen nichtwirtschaftlichen Bereich i.e.S. (ideeller Bereich des Vereins). Der Verein kauft ein Fahrzeug, das er zu 50 % für seine unternehmerischen Zwecke nutzen möchte.

Lösung: Der Verein kann das Fahrzeug nur zu 50 % seinem Unternehmen zuordnen, ein Vorsteuerabzug aus der Eingangsleistung ist damit auch nur zu 50 % möglich.

Ändert sich bei einem solchen nur zum Teil dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand später das Verhältnis der unternehmerischen zur nichtwirtschaftlichen Nutzung i.e.S., ergibt sich im Rahmen einer **Billigkeitsregelung** der Finanzverwaltung die Möglichkeit einer **Vorsteuerberichtigung**³.

² EuGH, Urteil v. 12.2.2009, C-515/07 – VNLTO, BFH/NV 2009, 682.

³ Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStAE.

Der BFH hat die Grundsätze aus der Rechtsprechung des EuGH weiter entwickelt und einen **weiteren Ausschlussgrund** für die Zuordnung von bezogenen Leistungen zum Unternehmen im Zusammenhang mit nichtwirtschaftlichen Tätigkeiten festgelegt: Bezieht der Unternehmer eine Leistung ausschließlich, um diese für eine unternehmensfremde Nutzung zu verwenden, für die eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG erfolgen könnte, kann die Leistung nicht dem Unternehmen zugeordnet werden, insoweit entfällt ein Vorsteuerabzug. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist nicht zu besteuern⁴.

Beispiel 2: Unternehmer U veranstaltet für seine Mitarbeiter einen Betriebsausflug, für den er pro teilnehmenden Arbeitnehmer 170 € aufwendet.

Lösung: Da die Aufwendungen pro Arbeitnehmer mehr als 110 € betragen⁵, ist davon auszugehen, dass die Leistung für den privaten Bedarf des Personals bestimmt ist. Damit würde die Leistung dem Grunde nach zu einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG führen. Daher ist die Leistung nicht für den wirtschaftlichen Bereich des Unternehmens bezogen, sodass ein Vorsteuerabzug ausscheidet. Eine unentgeltliche Wertabgabe ergibt sich nicht.

Zum Zusammenhang zwischen Eingangsleistung, Vorsteuerabzug und Ausgangsleistung vgl. auch Stichwort Unentgeltliche Lieferungen.

3. Bezug teilbarer Leistungen und sonstiger Leistungen

Wenn der Unternehmer **vertretbare Sachen**⁶ sowie **sonstige Leistungen** bezieht, ist die Leistung gleich auf der Leistungseingangsseite in eine für das Unternehmen bezogene Leistung und eine nicht für das Unternehmen bezogene Leistung aufzuteilen (Aufteilungsgebot)⁷. Als Beispiel sind hier Telekommunikationsleistungen zu nennen (der Unternehmer verwendet einen Telekommunikationsanschluss sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke). Diese Leistung kann, soweit sie auch für private Zwecke verwendet wird, nicht in vollem Umfang dem Unternehmen zugeordnet werden.

Beispiel 3: Unternehmer U benutzt einen Telefonanschluss sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke. Der Anteil der privaten Telefonate liegt bei 40 %. Im Juni bekommt der Unternehmer eine Rechnung der Telekom AG über Verbindungsentgelte i.H.v. 400 € zuzüglich 76 € Umsatzsteuer (bei einem Regelsteuersatz von 19 %).

Lösung: U bezieht nur 60 % der Leistung für sein Unternehmen und kann somit auch nur Vorsteuerbeträge i.H.v. 60 %, hier also 45,60 €, abziehen. Die Vornahme des vollen Vorsteuerabzugs verbunden mit der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe würde zwar zu einem vergleichbaren finanziellen Ergebnis führen, wäre aber systematisch falsch.

4. Bezug einheitlicher Gegenstände

Bei **einheitlichen Gegenständen** bestehen unterschiedliche Zuordnungsmöglichkeiten, jeweils in Abhängigkeit des Verhältnisses der Nutzung für unternehmerische Zwecke und private Nutzungen, soweit eine Nutzung für nichtwirtschaftliche Zwecke erfolgen soll, ist eine Zuordnung zum Unternehmen nicht möglich:

⁴ BFH, Urteil v. 9.12.2010, V R 17/10, BStBl II 2012, 53 sowie BFH, Urteil v. 13.1.2011, V R 12/08, BStBl II 2012, 61.

⁵ Seit dem 1.1.2015 stellen die 110 € ertragsteuerrechtlich einen Freibetrag dar. Für die Umsatzsteuer wird aber an einer Freigrenzenregelung festgehalten. Damit bleibt es dabei, dass bei Überschreiten der 110 €-Grenze die Leistungen für die nichtwirtschaftliche Sphäre bezogen werden und insoweit kein Vorsteuerabzug vorliegt.

⁶ Vertretbare Sachen sind beliebig aufteilbare Leistungsbezüge (z.B. Bestellung von 10.000 Liter Heizöl, von denen nur 6.000 Liter in den Tank des Unternehmens eingefüllt werden). Die Vorsteuer ist gleich bei Leistungsbezug aufzuteilen.

⁷ Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 1 UStAE. Bestätigt auch durch BFH, Urteil v. 14.10.2015, V R 10/14, BStBl II 2016, 717.

Grad der unternehmerischen Nutzung	Rechtsfolgen
0 % bis unter 10 % für unternehmerische Zwecke	Der Gegenstand darf dem Unternehmen nicht zugeordnet werden, § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (diese Regelung ist derzeit unionsrechtlich bis zum 31.12.2024 abgesichert) – Zuordnungsverbot.
10 % bis unter 100 % für unternehmerische Zwecke, ansonsten erfolgt eine Nutzung für nichtwirtschaftliche Zwecke	Der Gegenstand muss gleich bei Leistungsbezug aufgeteilt werden. Der Gegenstand darf nur insoweit dem Unternehmen zugeordnet werden, wie er unternehmerisch (und gegebenenfalls privat) genutzt werden soll. Soweit der Gegenstand für nichtwirtschaftliche Zwecke verwendet werden soll, muss er gleich bei Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden – Aufteilungsgebot.
10 % bis unter 100 % für unternehmerische Zwecke, ansonsten erfolgt eine Nutzung für private Zwecke	<ul style="list-style-type: none"> • Der Gegenstand kann einheitlich dem Unternehmen zugeordnet werden. Der Vorsteuerabzug ist in diesem Fall vollständig möglich, die private Nutzung ist dann als unentgeltliche sonstige Leistung der Besteuerung zu unterwerfen. • Der Gegenstand kann auch einheitlich dem Privatvermögen zugeordnet werden. In diesem Fall ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich. Die Privatnutzung unterliegt keiner Besteuerung. • Der Unternehmer kann den Gegenstand auch in einen dem Unternehmen zuzuordnenden Teil und einem dem Privatvermögen zuzuordnenden Teil aufteilen. Insoweit ist er nur für den unternehmerisch zugeordneten Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt, eine Besteuerung der Privatnutzung ergibt sich nicht⁸ – Zuordnungswahlrecht.
100 % für unternehmerische Zwecke	Der Gegenstand ist zwingend dem Unternehmen zuzuordnen – Zuordnungsgebot.

Wichtig! Bei Gegenständen, die der Unternehmer erwirbt, muss die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % betragen, um den Gegenstand dem Unternehmen zuordnen zu können § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG. Bei erhaltenen sonstigen Leistungen (z.B. Miete/Leasing eines Gegenstands) gibt es eine solche Mindestgrenze nicht; hier ergibt sich aber regelmäßig schon auf der Leistungseingangsseite ein Aufteilungsgebot.

Soweit das **Aufteilungsgebot** zur Anwendung kommt, soll die Aufteilung analog des § 15 Abs. 4 UStG vorgenommen werden. Bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden ist die Zuordnung auf der Grundlage der genutzten Flächen vorzunehmen. Soweit sich diesbezüglich kein vernünftiger Aufteilungsmaßstab ergibt (z.B. bei der Errichtung einer Photovoltaikanlage auf einem Gebäude mit Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Gebäude), kann auch das Verhältnis der Vermietungsumsätze (z.B. das Verhältnis der Vermietungsumsätze für Dachflächen zu den Vermietungsumsätzen des Gebäudes) herangezogen werden. Soweit keine tatsächlichen Vermietungsumsätze vorliegen, können diese sachgerecht geschätzt werden.

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Gebrauch, der Nutzung oder der Erhaltung von einheitlichen Gegenständen stehen, die nur teilweise für unternehmerische Zwecke verwendet werden, sind grundsätzlich nur in Höhe der unternehmerischen Verwendung für die unternehmerische Nutzung der Gegenstände bezogen (**Aufteilungsgebot**). Soweit keine direkte Zuordnung der bezogenen Leistung

⁸ EuGH, Urteil v. 4.10.1995, C-291/92 – Armbrrecht, BStBl II 1996, 392, vgl. auch Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 UStAE.