

Julia Bader / Gabi Meissner

Julia Daubenmerkl / Matthias Groschupp

Filiz Susar / Aleksandra Wisnioch

UMSATZSTEUER- RECHT VISUALISIERT

Das deutsche Umsatzsteuerrecht
in Übersichten

6. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Umsatzsteuerrecht visualisiert

Julia Bader/Gabi Meissner/Julia Daubenmerkl/Matthias Groschupp/
Filiz Susar/Aleksandra Wisnioch

Umsatzsteuerrecht visualisiert

Das deutsche Umsatzsteuerrecht in Übersichten

6. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-7910-6622-6 Bestell-Nr. 20256-0006
ePDF: ISBN 978-3-7910-7003-2 Bestell-Nr. 20256-0155

Julia Bader/Gabi Meissner/Julia Daubenmerkl/Matthias Groschupp/Filiz Susar/Aleksandra Wisnioch
Umsatzsteuerrecht visualisiert
6. Auflage, August 2026

© 2026 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
Breitscheidstr. 10, 70174 Stuttgart
www.schaeffer-poeschel.de | service@schaeffer-poeschel.de

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner
Lektorat: Claudia Lange

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Der Verlag behält sich auch eine Nutzung des Werks für Text und Data Mining im Sinne von § 44b UrhG vor. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort

»Noch immer sagt ein Bild mehr als tausend Worte« – diesem Leitgedanken folgend hat sich das Autorenteam entschieden, das vorliegende Werk erneut grundlegend zu überarbeiten und an den aktuellen Stand von Gesetzgebung, Verwaltungsauffassung und Rechtsprechung anzupassen. Die vorliegende Auflage berücksichtigt insbesondere die jüngsten nationalen und gemeinschaftsrechtlichen Entwicklungen im Umsatzsteuerrecht, einschließlich neuer gesetzlicher Regelungen, aktueller Verwaltungsanweisungen sowie bedeutsamer Gerichtsentscheidungen.

Dem bewährten Konzept des Buches folgend werden die umsatzsteuerlichen Regelungen und Zusammenhänge weiterhin überwiegend in grafischer Form dargestellt. Die Schaubilder sollen komplexe Strukturen sichtbar machen, den Zugang zum Umsatzsteuerrecht erleichtern und sowohl als Lernhilfe als auch als kompaktes Nachschlagewerk in der Praxis dienen.

Das interdisziplinäre Autorenteam hat erneut versucht, den unterschiedlichen Anforderungen von Lehre, Ausbildung und Beratungspraxis gerecht zu werden. Neben didaktischen Gesichtspunkten sind Erfahrungen aus der umsatzsteuerlichen Beratung, aus der Unternehmenspraxis sowie aus der wissenschaftlichen Auseinandersetzung mit dem Umsatzsteuerrecht in die Überarbeitung eingeflossen.

Damit richtet sich das Werk gleichermaßen an Studierende und Auszubildende im Steuerbereich wie auch an langjährige Praktiker in der Beratung oder in Unternehmen. Verantwortlich für die Praxis zeichnet ein Team aus Fachleuten, die alle bereits langjährig auf die umsatzsteuerliche Beratung spezialisiert sind. Die Lehre wird durch Frau Prof. Dr. Gabi Meissner, Professorin an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen in Ludwigsburg, vertreten.

Die Abfolge der Themen und Kapitel orientiert sich am Aufbau des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Nach einleitenden Grafiken zum Aufbau des europäischen Mehrwertsteuersystems folgen Darstellungen zur Steuerbarkeit, zu den wichtigsten Steuerbefreiungsvorschriften, zur Bemessungsgrundlage, zu den Steuersätzen und zur Steuerentstehung. Auch die Themen Steuerschuldnerschaft, Rechnungen, Vorsteuerabzug und Besteuerungsverfahren werden in Schaubildern aufgearbeitet. Abschließend finden sich Illustrationen zu umsatzsteuerlichen Spezialregelungen für bestimmte Umsätze.

Dem Themenkomplex der grenzüberschreitenden Liefersachverhalte wurde aufgrund der immensen praktischen Bedeutung ein eigenes Kapitel gewidmet. Darin finden sich Grafiken zu Fragen, die unmittelbar mit innergemeinschaftlichen Lieferungen oder Ausfuhrlieferungen zusammenhängen. Zudem wird der immer wichtiger werdende Bereich des »E-Commerce« in einem eigenen Kapitel dargestellt.

Wir, die Autor:innen, hoffen, mit dieser 6. Auflage eine weiterhin verlässliche und praxisnahe Unterstützung für das Verständnis des Umsatzsteuerrechts zu bieten. Anregungen, Verbesserungsvorschläge und Ergänzungswünsche nehmen wir auch künftig gerne entgegen.

Stuttgart, im Mai 2026

Julia Bader, Steuerberaterin

Prof. Dr. Gabi Meissner

Julia Daubenmerkl, Steuerberaterin

Matthias Groschupp, Steuerberater, RA

Filiz Susar, Steuerreferentin

Aleksandra Wisnioch, Rechtsanwältin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	9
1 Einleitung	15
2 Steuerbarkeit	27
3 Ort der Lieferung und sonstigen Leistung	63
4 Die wichtigsten Steuerbefreiungsvorschriften	93
5 Das Entgelt	111
6 Steuersätze	129
7 Entstehung der Steuer	141
8 Schuldner der Umsatzsteuer	149
9 Rechnungen	169
10 Vorsteuerabzug	195
11 Regelungen für besondere Umsätze	213
12 Grenzüberschreitende Sachverhalte	229
12.1 Lieferungen mit Drittlandsbezug	229
12.2 Lieferungen im Binnenmarkt	251
12.3 E-Commerce	294
13 Besteuerungsverfahren und Meldungen	309
Glossar	337
Die Autor:innen	345

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht, anderer Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt (USt-Anwendungserlass)
abzgl.	abzüglich
a.E.	am Ende
AE AO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AHK	Anschaffungs- oder Herstellungskosten
AK	Anschaffungskosten
Alt.	Alternative
a.M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
a.o.	außerordentlich/e/er
Art.	Artikel
ATLAS	Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem
Aufl.	Auflage
AV	Anlagevermögen
B2B	business to business (Leistung eines Unternehmers an einen anderen Unternehmer)
B2C	business to consumer (Leistung eines Unternehmers an einen Privatkunden)
BAB	Betriebsabrechnungsbogen
BayLfSt	Bayerisches Landesamt für Steuern
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BHKW	Blockheizkraftwerk
BMF	Bundesministerium der Finanzen

BMG	Bemessungsgrundlage
BR	Bundesrat
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drs.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CTP	Certified Taxable Person
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
DRRs	Digital Reporting Requirements
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DVO	Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011
ECS/AES	Export Control System/Automated Export System
EDIFACT	Electronic Data Interchange for Administration, Commerce and Transport (dt.: Elektronischer Datenaustausch für Verwaltung, Handel und Transport)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
E-Rechnung	Elektronische Rechnung
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU-KU-Regelung	Europäische Kleinunternehmerregelung
EUSt	Einfuhrumsatzsteuer
EUStBV	Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung
e.V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EZB	Europäische Zentralbank
f., ff.	folgende, fortfolgende
F.	Fach

FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinVerw	Finanzverwaltung
FS	Festschrift
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
Gf	Geschäftsführer
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
GiG	Geschäftsveräußerung im Ganzen
gl.A.	gleicher Ansicht, gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als persönlich haftendem Gesellschafter
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
H	Hinweis
h.A.	herrschende Ansicht, herrschende Auffassung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.e.S.	im engeren Sinne
i.g.	innergemeinschaftlich
i.H.d.	in Höhe der/des
i.H.v.	in Höhe von
IKS	Innerbetriebliches Kontrollsystem
inkl.	inklusive
insbes.	insbesondere
IOSS	Import-One-Stop-Shop
i.R.d.	im Rahmen der/des
i.R.v.	im Rahmen von
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S.v.	im Sinne von

i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JPdöR	Juristische Person des öffentlichen Rechts
KapGes	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KU-IdNr.	Kleinunternehmer-Identifikationsnummer
kWp	Kilowatt (peak)
Kz.	Kennziffer (in der Umsatzsteuererklärung)
lfd.	laufend
lt.	laut
MaStR	Marktstammdatenregister
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m. E.	meines Erachtens
mind.	mindestens
Mio.	Millionen
MOSS	Mini-One-Stop-Shop
MRN	Master Reference Number
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
MwStSystRL	Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem)
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer/n
n. v.	nicht veröffentlicht
o. Ä.	oder Ähnlichem/s
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OG	Organgesellschaft
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
OSS	One-Stop-Shop
OT	Organträger
o. V.	ohne Verfasser
p. a.	per annum, pro anno
PersGes	Personengesellschaft

PV	Photovoltaik
R	Richtlinie
Rn.	Randnummer
rkr.	rechtskräftig
Rs.	Rechtssache
Rz.	Randziffer
s.	siehe
S.	Satz
SE	Societas Europaea
sog.	sogenannt(e)
TRFE-Leistungen	Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen
tw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. E.	unseres Erachtens
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
USt-IdNr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
USt-VA	Umsatzsteuer-Voranmeldung
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
UZK	Unionszollkodex
v. a.	vor allem
VAT	Value Added Tax
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
ViDA	VAT in the Digital Age
VO	Verordnung
VSt	Vorsteuer
VZ	Veranlagungszeitraum/Voranmeldungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
ZM	Zusammenfassende Meldung
z. T.	zum Teil
zzgl.	zuzüglich

1 Einleitung

Die Umsatzsteuer ist mit 210 Mrd. € vor der Lohnsteuer die ertragsstärkste Steuerart (Quelle: 169. Steuerschätzung, Oktober 2025; Näherungswert aus dem Gesamtsteueraufkommen mit 990,7 Mrd. €). Sie ist zugleich eine der tragenden Säulen der Eigenmittel der Europäischen Union.

Überdies gilt es, das **relativ bürokratiearme und damit effiziente** Erhebungsverfahren zu berücksichtigen, das sich in der Hauptsache auf die Aufsicht beschränkt. Was für den Staat deutliche Vorteile bringt, kann sich im unternehmerischen Bereich rasch zu einem **Haftungs- und Compliance-Risiko** entwickeln. Nicht zuletzt deshalb ist es für jeden Marktteilnehmer wichtig, sich mit den Regelungen und Folgen dieser Steuerart auseinanderzusetzen.

Insbesondere die folgenden Begriffe kennzeichnen das Wesen der Umsatzsteuer. Sie wird gleichbedeutend mit dem Begriff der Mehrwertsteuer verwendet und

- besteuert das Entgelt für Lieferungen und sonstige Leistungen von Unternehmern,
- gestaltet sich als **Allphasen-Netto-Umsatzsteuer mit Vorsteuerabzug**,
- besteuert als **indirekte** Steuer den Verbrauch,
- ist **eine harmonisierte** Steuer und
- belastet auf jeder Fertigungsstufe nur die jeweilige **Wertschöpfung**, sodass sie wirtschaftlich keine »echte« Mehrwertsteuer im engeren Sinne darstellt.

Die Umsatzsteuer gehört nicht zu den betrieblichen Kosten und mindert den Ertrag des Unternehmers nicht. Sie wird prozentual vom Entgelt berechnet und bildet zusammen mit diesem den Preis, den der Leistungsempfänger zu entrichten hat. Wirtschaftlich gesehen belastet die Umsatzsteuer den Endverbraucher, da der Unternehmer – soweit er regelbesteuert – die ihm in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen kann und damit eine Belastungsneutralität erreicht.

Europäische Grundlagen und Entwicklung des Besteuerungssystems

Basis des geltenden nationalen Umsatzsteuerrechts ist die **Richtlinie 2006/112/EG** vom 28.11.2006, die sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Sie normiert die grundlegenden Prinzipien und eröffnet den Mitgliedstaaten nur begrenzte Abweichungsmöglichkeiten wie z. B. beim Steuersatz oder den Regelungen zur Steuerschuldumkehr.

Gleichzeitig weist das auf dieser Richtlinie beruhende Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union strukturelle Schwächen auf, insbesondere:

- einen hohen, der Komplexität des Systems geschuldeten **Verwaltungsaufwand** für Unternehmen,
- nationale Sonderregelungen und Optionen, die eine vollständige Harmonisierung erschweren, sowie
- eine **erhebliche Betrugsanfälligkeit**, insbesondere im grenzüberschreitenden Warenverkehr.

Vor diesem Hintergrund legte die Europäische Kommission am 07.04.2016 den Aktionsplan »Auf dem Weg zu einem einheitlichen europäischen Mehrwertsteuerraum – Zeit für Reformen« vor. Ziel war eine schrittweise Abkehr vom bisherigen System der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen hin zu einem **endgültigen Mehrwertsteuersystem auf Basis des Bestimmungslandprinzips**.

Im Rahmen eines Follow-ups vom 04.10.2017 schlug die Europäische Kommission vor, den systemischen Wechsel in zwei Schritten durchzuführen, um sowohl für die Steuerpflichtigen als auch die Steuerverwaltungen einen reibungslosen Übergang zu gewährleisten. Der **erste Schritt** sah die erneute Besteuerung grenzüberschreitender Lieferungen und die Gründung einer einzigen Anlaufstelle (One-Stop-Shop) für innergemeinschaftliche B2B-Lieferungen vor: Der Lieferant berechnet dem Erwerber die im Bestimmungsland anfallende Umsatzsteuer und führt diese an die »einzige Anlaufstelle« (in Deutschland das BZSt) in seinem Sitzstaat ab. Das derzeitige System der Steuerbefreiung im Herkunfts- und der Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland sollte langfristig nur noch für sog. zertifizierte Steuerpflichtige (Certified Taxable Person, CTP) gelten.

In einem **zweiten Schritt** sollte die umsatzsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Lieferungen und Dienstleistungen innerhalb des Binnenmarktes erfolgen.

Umsetzungsschritte und Konsolidierung

Die vorgesehene Einführung des »Certified Taxable Person«-Status (CTP) konnte im Gesetzgebungsverfahren nicht konsensual umgesetzt werden. Die in diesem Zusammenhang entwickelten **Quick Fixes** wurden daher mit Wirkung zum 01.01.2020 **ohne Anknüpfung an den CTP-Status** verabschiedet und sind mittlerweile gefestigter Bestandteil des unionsrechtlichen Umsatzsteuerrechts.

Diese umfassten insbesondere:

- unionsweite Vereinfachungen bei **Konsignationslagern** (§ 6b UStG),
- die unionsrechtliche Konkretisierung der **Reihengeschäftszuordnung** (§ 3 Abs. 6a UStG),
- die Einführung der **USt-IdNr. als materielle Voraussetzung** der Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen sowie
- verschärfte **Nachweis- und Erklärungspflichten**.

In Deutschland erfolgte die Umsetzung durch das **Jahressteuergesetz 2019**.

Digitalisierung und E-Commerce

Parallel zu diesen Entwicklungen reagierte der Unionsgesetzgeber auf die dynamische Zunahme des elektronischen Geschäftsverkehrs. Ziel der sog. **Mehrwertsteuer-Digitalpakete** war es, gleiche Wettbewerbsbedingungen für grenzüberschreitend tätige Unternehmen zu schaffen und das Bestimmungslandprinzip auch im B2C-Bereich durchzusetzen.

Bereits seit 2015 gilt dies für bestimmte elektronisch erbrachte Dienstleistungen.

Mit Wirkung zum 01.07.2021 wurde das System grundlegend erweitert:

- der frühere Mini-One-Stop-Shop (MOSS) wurde zum **One-Stop-Shop (OSS)** ausgebaut,
- für bestimmte Einfuhren geringwertiger Sendungen wurde der **Import-One-Stop-Shop (IOSS)** eingeführt,
- Fernverkäufe innerhalb der EU unterliegen einheitlich dem Bestimmungslandprinzip.

Diese Verfahren haben sich seitdem als **zentrale Vollzugsinstrumente** etabliert und sind aus der umsatzsteuerlichen Praxis nicht mehr wegzudenken.

VAT in the Digital Age (ViDA)

An die beschriebenen Reformen knüpft die Initiative »VAT in the Digital Age« (ViDA) an. Das Legislativpaket wurde 2024 politisch beschlossen und befindet sich seitdem in der gestuften Umsetzung. Ziel ist eine tiefgreifende **Digitalisierung des Mehrwertsteuerrechts**, sowohl materiell-rechtlich als auch verfahrensrechtlich.

Das Maßnahmenpaket gliedert sich in drei zentrale Säulen:

1. Digitale Echtzeit-Meldesysteme und e-Invoicing

Die Zusammenfassende Meldung (ZM) wird schrittweise durch ein unionsweit harmonisiertes digitales Meldesystem ersetzt. Grundlage sind elektronische Rechnungen. Den Mitgliedstaaten ist es seit 2024 gestattet, e-Rechnungen verpflichtend vorzuschreiben.

2. Ausweitung der Plattformhaftung

Plattformbetreiber in den Bereichen Personenbeförderung und kurzfristige Unterkunftsvermietung werden ab 2025 unter bestimmten Voraussetzungen als **fiktive Leistungserbringer** behandelt.

3. Vereinfachte Mehrwertsteuerregistrierung (»Single VAT Registration«)

Unternehmen sollen ihre Mehrwertsteuerpflichten innerhalb der EU künftig über **eine einzige Registrierung** und ein zentrales Online-Portal erfüllen können.

Die vollständige Umsetzung der ViDA-Maßnahmen ist bis **2028** vorgesehen.

Nationale Umsetzung: E-Rechnung in Deutschland

Auf nationaler Ebene wurde mit dem **Wachstumschancengesetz** die verpflichtende Einführung der **elektronischen Rechnung im B2B-Bereich** für in Deutschland steuerbare Umsätze ab dem **01.01.2025** beschlossen. Der Rat der Europäischen Union hat Deutschland hierzu mit Durchführungsbeschluss (EU) 2023/1551 ausdrücklich ermächtigt.

Für die Autorinnen und Autoren dieses Werkes ergibt sich daraus die Herausforderung, ein sich dynamisch entwickelndes Rechtsgebiet **systematisch, verständlich und editionsfest** darzustellen. Gesetzlich bereits beschlossene, aber noch nicht vollständig umgesetzte Maßnahmen

werden in den Übersichten berücksichtigt; weitergehende Entwicklungen werden kenntlich gemacht.

Bereits in der vierten Auflage wurde den Besonderheiten des E-Commerce durch ein gesonder-tes Kapitel Rechnung getragen. Auch künftig wird auf systemgleiche Mechanismen verwiesen, um die gesetzgeberischen Leitlinien transparent zu machen.

Das folgende erste Kapitel widmet sich – als thematischer Einstieg – dem **System der Mehrwertsteuer**, ihrer Einbindung in das Unionsrecht sowie den Grundprinzipien des innergemein-schaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs. Es schließt mit einem Prüfungsschema und einer Checkliste für die umsatzsteuerliche Fallbearbeitung.

Prinzip der Umsatzsteuer

Allphasen Netto-Umsatzsteuersystem mit Vorsteuerabzug

Über den Vorsteuerabzug stellt die Allphasen-Nettoumsatzsteuer sicher, dass auf jeder Wirtschaftsstufe grundsätzlich nur die jeweils selbst erbrachte Wertschöpfung – also der »Mehrwert« – der Umsatzsteuer unterliegt. Innerhalb der Unternehmernetzwerk wirkt die Umsatzsteuer damit regelmäßig neutral. Wirtschaftlich belastend wirkt sie erst beim Endverbraucher.

Beispiel

Produzent P verkauft eine Ware für 100 € zzgl. USt an Großhändler G. Dieser verkauft die Ware für 200 € zzgl. USt an Einzelhändler E. E. verkauft die Ware für 300 € zzgl. USt an Endverbraucher.

Rechnung

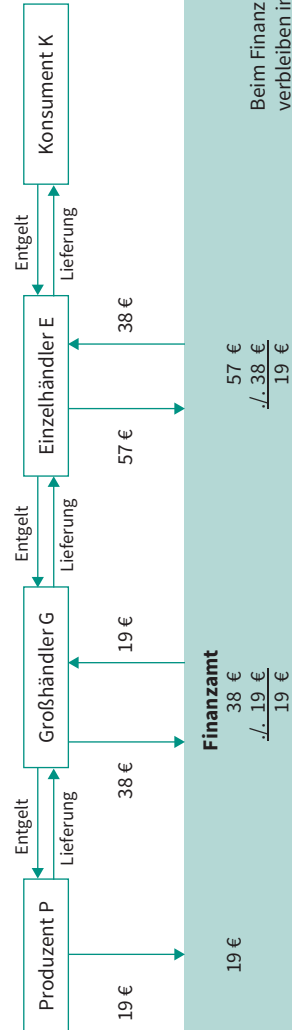
100 €
<u>19 €</u>
119 €

Rechnung

200 €
<u>38 €</u>
238 €

Rechnung

300 €
<u>57 €</u>
357 €



Einbindung des Mehrwertsteuersystems in das Recht der europäischen Gemeinschaft

Europäische Gemeinschaft erlässt

Verordnungen

Unmittelbar geltendes Recht

Durchführungs-VO (EU) Nr. 282/2011 vom 15.03.2011 zur Festlegung von Durchführungsvorschriften zur Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem

Richtlinien

Umsetzung in nationales Recht erforderlich

Richtlinie 2006/112/EG vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL; http://europa.eu/pol/tax/index_de.htm)

Mitgliedstaaten

Europäischer Gerichtshof

- Vorabentscheidungsersuchen nationaler Gerichte
- Klagen der EU-Kommission gegen Mitgliedstaaten
- Klagen von EU-Parlament zur Rechtsgrundlage eines Rechtsakts des Sekundärrechts im EG-Vertrag
- Klagen einzelner Mitgliedstaaten gegen andere Mitgliedstaaten

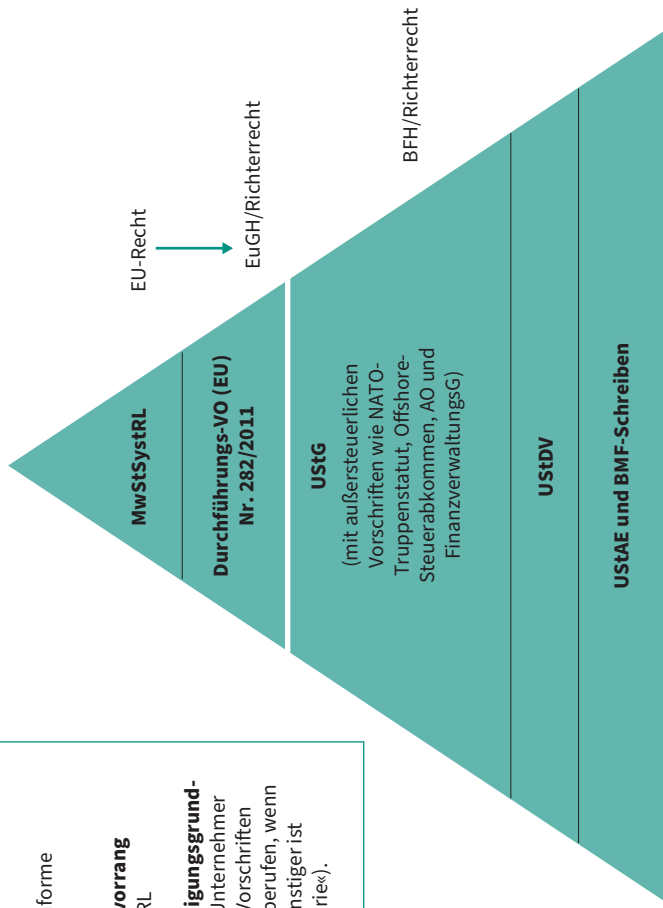
Die Entscheidungen der europäischen Gerichte¹ binden grds. nur das anfragende Gericht. Faktisch legen das EuG und der EuGH für alle Mitgliedstaaten verbindlich das Recht der Europäischen Union aus.

¹Zum 1.10.2024 wurde die Zuständigkeitsverteilung zwischen dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) und dem Gericht der Europäischen Union (EuG) grundlegend reformiert. Auf dem Sachgebiet des gemeinsamen Mehrwertsteuersystems erfolgte eine Teilübertragung von Vorabentscheidungsverfahren auf das EuG (<https://eur-lex.europa.eu/DE/legal-content/summary/rules-of-procedure-of-the-eu-s-general-court.html>)

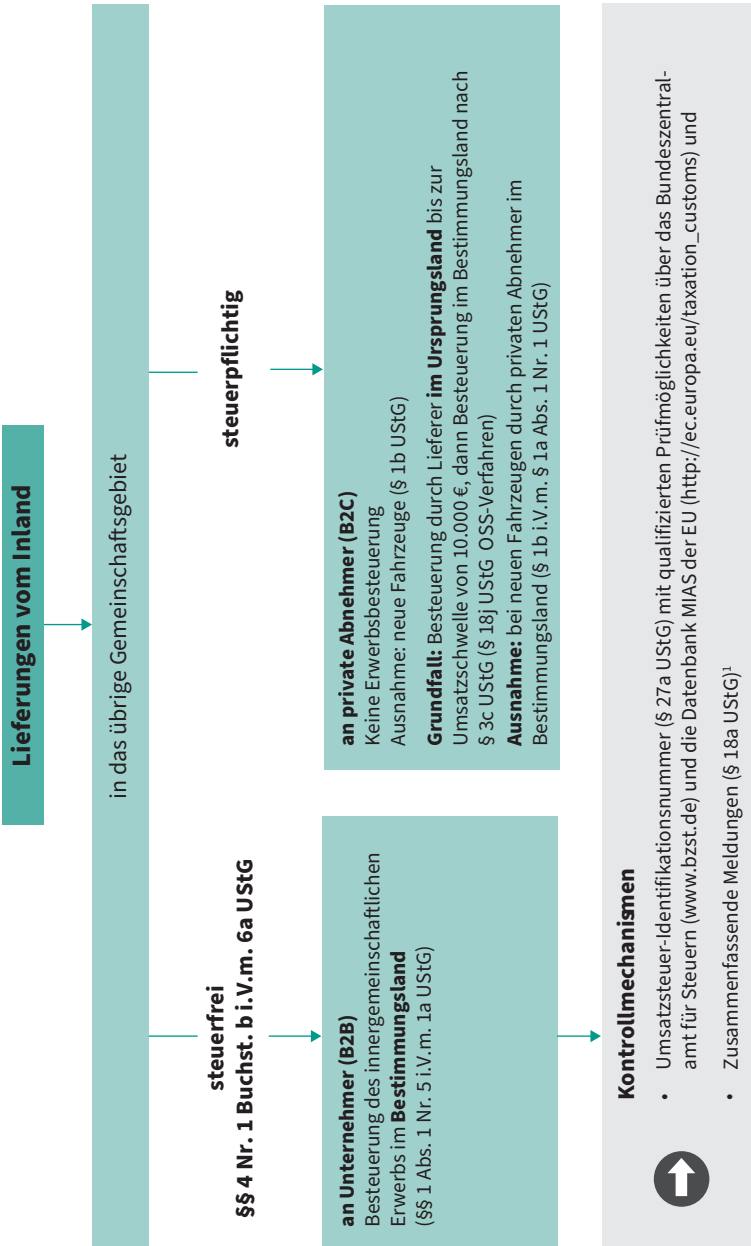
Rechtsgrundlagen des Umsatzsteuerrechts

Grundsätze:

- Richtlinienkonforme Auslegung
- **Anwendungsvorrang** der MwStSystRL
- **Meistbegünstigungsgrundsatz**, d.h. ein Unternehmer kann sich auf Vorschriften der Richtlinie berufen, wenn dies für ihn günstiger ist (»Rosinentheorie«).



Prinzip des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs



¹ ViDa-Initiative: Einführung einer digitalen Meldung für innergemeinschaftliche Umsätze in Echtzeit als Ersatz für die ZM (geplant ab 2028)

Prinzip des innergemeinschaftlichen Dienstleistungsverkehrs

Sonstige Leistungen vom Inland

grds. nicht steuerbar

grds. steuerbar

in das übrige Gemeinschaftsgebiet

an Unternehmer (B2B)

Besteuerung grds. am Ort des Sitzes des Leistungsempfängers bzw. der Betriebsstätte (§ 3a Abs. 2 UStG) mit **Ausnahmen** in Bezug auf Lageort, Art, Nutzung etc.

an private Abnehmer (B2C)

Besteuerung grds. am Ort des Unternehmenssitzes des Leistenden (§ 3a Abs. 1 UStG)
Ausnahmen in Bezug auf spezielle Leistungsortbestimmungen wie z.B. § 3a Abs. 5 UStG; dann Besteuerung am Wohnsitz des Leistungsempfängers mit Möglichkeit des OSS-Verfahrens (§§ 18h, 18i und 18j UStG)

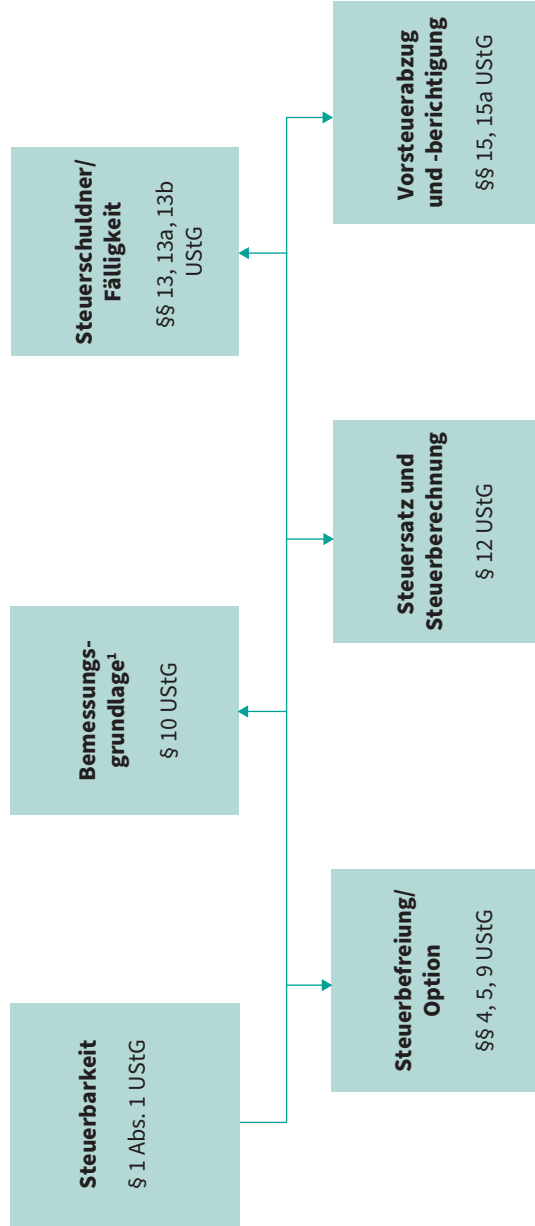
Kontrollmechanismen



- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (§ 27a UStG) mit qualifizierten Prüfmöglichkeiten über das Bundeszentralamt für Steuern (www.bzst.de) und die Datenbank MIAS der EU (http://ec.europa.eu/taxation_customs)
- Zusammenfassende Meldungen (§ 18a UStG)¹
- für Leistungen im B2B Bereich Reverse-Charge nach § 13b Abs. 1 UStG

¹ ViDa-Initiative: Einführung einer digitalen Meldung für innergemeinschaftliche Umsätze in Echtzeit als Ersatz für die ZM (geplant ab 2028)

Prüfung eines umsatzsteuerrechtlichen Sachverhalts (Regelbesteuerung)



¹ Aufgrund der Definition des Entgelts: Überlegungen zur Steuerschuldnerschaft als dritter Prüfungsschritt

Checkliste zur Prüfung umsatzsteuerlicher Sachverhalte in Klausur und Praxis



Allgemeine Angaben

1	Unternehmer (Bruchteilsgemeinschaft, Organschaft)	§ 2 Abs. 1, S. 1 und S. 3 UStG
2	Unternehmen (Einheitsbegriff)	§ 2 Abs. 1, S. 2 UStG
3	Art der Umsatzbesteuerung	§§ 16, 20 UStG
4	Berechtigung zum VSt-Abzug/Art der Ausgangsumsätze	§§ 15, 4 UStG
5	Besteuerungszeitraum/Abgabe VA	§ 18 UStG
6	Spezielle Besteuerungsverfahren	§§ 19, 24, 25, 25a UStG

Ausgangsumsätze

7	Umsatzart	(Werk-)Lieferung (§ 3 Abs. 1 und Abs. 4 UStG) oder sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) bzw. Ersatztatbestände (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG)
8	Rahmen des Unternehmens	Grund-, Neben- oder Hilfsgeschäft
9	Leistungsaustausch/Entgelt	Abgrenzung zum echten Schadensersatz, echten Zuschuss, Innenumsatz bzw. Schenkung
10	Ort der Leistung	§§ 3, 3a-3g UStG, § 25 Abs. 1 UStG
11	Steuerbarkeit	§ 1 Abs. 1 UStG/Ausnahme: Geschäftsveräußerung § 1 Abs. 1a UStG

Checkliste zur Prüfung umsatzsteuerlicher Sachverhalte in Klausur und Praxis



Ausgangsumsätze

12	Steuerpflicht	§ 4 UStG (Meldung in ZM nach § 18a UStG?) ¹⁾
13	Steuerschuldner	§§ 13a und 13b UStG (Meldung in ZM nach § 18a UStG?) ¹⁾
14	BM G	§ 10 UStG
15	Steuersatz	§ 12 UStG
16	Berechnung der USt	
17	Entstehung	§§ 13, 13b UStG

Eingangsumsätze

18	Reverse-Charge-Verfahren	§ 13b UStG/i.g. Erwerb nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a UStG
19	Rechnung	§§ 14, 14a UStG
20	Vorsteuerabzug	abziehbar (§ 15 Abs. 1 UStG), abzugsfähig (§ 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG)
21	Berechnung des VSt-Betrags	ggf. Aufteilung § 15 Abs. 4 UStG
22	Änderung der Bemessungsgrundlage	§ 17 UStG
23	Berichtigung der Vorsteuer	§ 15a UStG

¹⁾ ViDa-Initiative: Einführung einer digitalen Meldung für innergemeinschaftliche Umsätze in Echtzeit als Ersatz für die ZM (geplant ab 2028)

2 Steuerbarkeit

Bei der Frage der Steuerbarkeit knüpft das Umsatzsteuerrecht nicht an eine territoriale Ansässigkeit des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers an. Die umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen treten oft unabhängig davon ein, ob der Unternehmer in Deutschland ansässig ist, eine Niederlassung oder Repräsentanz betreibt oder vor Ort tätig ist. Besteuert wird vielmehr der einzelne Umsatz, also der Verbrauch im Inland.

Ein Vorgang unterliegt nur dann der deutschen Umsatzsteuer, wenn er im Inland »steuerbar« ist. Die Steuerbarkeit ist somit Grundvoraussetzung und erster Prüfungsschritt bei jeder umsatzsteuerlichen Beurteilung und folgerichtig im Gesetz gleich zu Beginn in § 1 UStG geregelt. Steuerbar sind danach, jeweils unter bestimmten Voraussetzungen, Lieferungen und sonstige Leistungen, die Einfuhr und der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen.

Lieferungen und sonstige Leistungen sind steuerbar, wenn sie von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens im Inland gegen Entgelt ausgeführt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Eine Lieferung liegt vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. Dies beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstands, sodass es dem Abnehmer möglich ist, mit dem Gegenstand »wie ein Eigentümer« nach Belieben zu verfahren. Der Begriff der sonstigen Leistung umfasst als Negativabgrenzung alles, was keine Lieferung darstellt. Hierzu gehören z. B. Dienstleistungen, Vermietungen und Verpachtungen, die Darlehensgewährung, die Einräumung von Rechten, Reiseleistungen oder auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z. B. ein Firmenwert. Auch die Vergabe eines **Gutscheins** über den Erwerb eines bestimmten Gegenstandes bzw. einer bestimmten Leistung kann unter bestimmten Voraussetzungen eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellen und der Umsatzsteuer unterliegen.

Lieferungen oder sonstige Leistungen unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie von einem **Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens** erbracht werden. Unternehmer ist jedes Wirtschaftsgebilde, das selbstständig und nachhaltig eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht ausführt. Leistender Unternehmer ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen ausführt. Zum Unternehmen gehören sämtliche Betriebe oder Tätigkeiten eines Unternehmers, jeder Unternehmer kann also nur ein Unternehmen haben. Eine Leistung wird im Rahmen dieses Unternehmens erbracht, wenn sie aus dem unternehmerischen und nicht aus dem privaten Bereich des Unternehmers erfolgt.

Unter bestimmten Voraussetzungen können auch mehrere Wirtschaftsbeteiligte als ein Unternehmen angesehen werden. Sie bilden dann unter der Führung eines Organträgers eine umsatzsteuerliche **Organschaft**. Die umsatzsteuerliche Organschaft entsteht ohne weiteres Zutun, wenn die Voraussetzungen der finanziellen, wirtschaftlichen und organisatorischen

Eingliederung vorliegen. Das deutsche Umsatzsteuergesetz sieht derzeit kein Antrags- oder Bestätigungsverfahren für die Organschaft vor. Da das deutsche Modell der gerichtlichen Überprüfung durch den EuGH standgehalten hat, dürfte sich an den Kriterien in naher Zukunft auch nur wenig ändern.

Für jede Lieferung und sonstige Leistung muss ein umsatzsteuerlicher Leistungsort bestimmt werden (siehe Kapitel 3). Nur wenn dieser Ort im **Inland** liegt, unterliegt der Umsatz den Vorschriften des deutschen Umsatzsteuergesetzes. Das umsatzsteuerliche Inland umfasst gem. § 1 Abs. 2 UStG das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme der Freihäfen Bremerhaven und Cuxhaven, wobei Letzterer zum 01.01.2027 aufgelöst wird.

Umsatzsteuer entsteht nur dann, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches gegen **Entgelt** stattfindet. Das Entgelt muss nicht zwingend in Geld bestehen. Möglich ist auch eine Gegenleistung in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung, was zu einem Tausch bzw. tauschähnlichen Umsatz führt. Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. Für einige Fälle von unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen (z. B. Schenkung, Spende) wird für Zwecke der Umsatzsteuer ein Leistungsaustausch unterstellt, um einen un versteuerten Endverbrauch zu vermeiden. Diese sog. unentgeltlichen Wertabgaben müssen vom leistenden Unternehmer wie entgeltliche Leistungen der Umsatzsteuer unterworfen werden.

Fehlt ein Leistungsaustausch, wie z. B. im Falle eines echten Schadenersatzes, fällt keine Umsatzsteuer an. **Schadenersatz** wird nicht geleistet, weil der Leistende eine Lieferung oder sonstige Leistung erhalten hat, sondern weil er nach Gesetz oder Vertrag für den Schaden und seine Folgen einzustehen hat.

Ebenfalls steuerbar ist die **Einfuhr** von Gegenständen in das Inland oder in die österreichischen Gebiete Jungholz und Mittelberg. Die Umsatzsteuer auf Einfuhren wird als Einfuhrumsatzsteuer bezeichnet und von der Zollverwaltung erhoben (siehe Kapitel 12).

Auch der grenzüberschreitende Erwerb von Gegenständen aus anderen Mitgliedstaaten der Europäischen Union unterliegt der deutschen Umsatzsteuer, wenn der Leistungsort im Inland liegt und die Lieferung gegen Entgelt erfolgt. Ein steuerbarer **inneregemeinschaftlicher Erwerb** setzt voraus, dass die Gegenstände bei der Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates gelangen. Lässt ein Unternehmer Gegenstände zu seiner eigenen Verfügung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates transportieren, kann unter bestimmten Voraussetzungen ein steuerbares innergemeinschaftliches Verbringen vorliegen (siehe Kapitel 12).

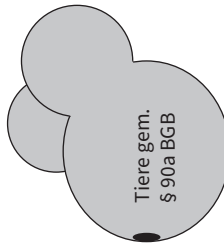
Die Veräußerung eines gesamten Unternehmens oder Teilbetriebs (**Geschäftsveräußerung im Ganzen**) gilt aus Vereinfachungsgründen als nicht umsatzsteuerbar. Damit soll vermieden werden, dass für die vielen Gegenstände und sonstigen Leistungen, die im Rahmen eines Betriebsübergangs auf den Käufer übertragen werden, jeweils eigene umsatzsteuerliche Beurteilungen vorgenommen werden müssen. Eine Geschäftsveräußerung liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs übertragen werden. Zusätzlich muss sichergestellt sein, dass der Erwerber den übernommenen Betrieb fortführt.

Lieferungen und sonstige Leistungen (1/3)

Lieferung

Eine Lieferung liegt vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird (§ 3 Abs. 1 UStG).

Gegenstände sind



Wirtschaftsgüter, die wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. Elektrizität, Wärme und Wasserkraft

Sachgesamtheiten = mehrere selbständige Gegenstände, die wirtschaftlich als ein eigenes Verkehrsgut angesehen werden (z.B. Geschenkkorb)

Sonstige Leistung

Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG).

Sonstige Leistungen können bestehen in

positivem Tun

Dulden

Unterlassen

Beispiele

- allgemeine Dienstleistungen (z.B. Beratung)
- Vermietung und Verpachtung
- Darlehensgewährung
- Reiseleistungen
- Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter (z.B. Firmenwert, Kundenstamm)
- Einräumung von Nießbrauch oder Erbaurecht
- Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenzeichenrechten und ähnlichen Rechten
- Unterlassung von Wettbewerb

Lieferungen und sonstige Leistungen (2/3)

Lieferung

- Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand
- willentlicher Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstands
- Verfügungsmacht wird nicht mit dem Verpflichtungsgeschäft (Kaufvertrag), sondern erst mit dem Erfüllungsgeschäft (Einigung und Übergabe) verschafft

Eigentumsübergang
= umsatzsteuerliche
Lieferung
(Regelfall)

- Einigung und Übergabe bei beweglichen Sachen (§ 929 BGB)
- Einigung und Eintragung bei unbeweglichen Sachen (§ 925, § 873 BGB)
- Besitzkonstitut (§ 930 BGB)
- Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB)
- Übergabe von Handelspapieren (§ 363 HGB)

Eigentumsübergang,
aber (noch) keine
umsatzsteuerliche
Lieferung

- Sicherungsübereignung
- Treuhandverhältnis

Umsatzsteuerliche
Lieferung, aber
(noch) kein
Eigentumsübergang

- Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB)
- einige Fälle von Leasing
- Fälle der zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Erfüllungsgeschäfts
- Kommissionsgeschäfte i.S.d. § 3 Abs. 3 UStG (siehe Kapitel 3)

Lieferungen und sonstige Leistungen (3/3)

Lieferung

- Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, über den Gegenstand nach Belieben zu verfügen (»wie ein Eigentümer«)
- Begriff der Lieferung richtet sich für Zwecke der Umsatzsteuer nach der MwStSystRL – nicht nach nationalem Zivilrecht, so dass Abweichungen zwischen zivilrechtlichem Eigentumsübergang und umsatzsteuerlicher Verschaffung der Verfügungsmacht möglich sind.
- Lieferung wird auch bei Betrugsabsicht des liefernden Unternehmens angenommen (z.B. Lieferung gestohlener Ware)
- Lieferung auch, wenn zivilrechtliches Eigentum noch nicht übergeht bzw. bereits früher übergegangen ist:
 - bei Verkauf unter Eigentumsvorbehalt oder mit Rückgaberecht
 - Bei Sicherheitsübereignung liegt Lieferung erst im Zeitpunkt der Verwertung vor (vgl. A 1.2 Abs. 1 UStAE)
 - Lieferung an den Kommissionär (siehe Kapitel 3)

Sonstige Leistung

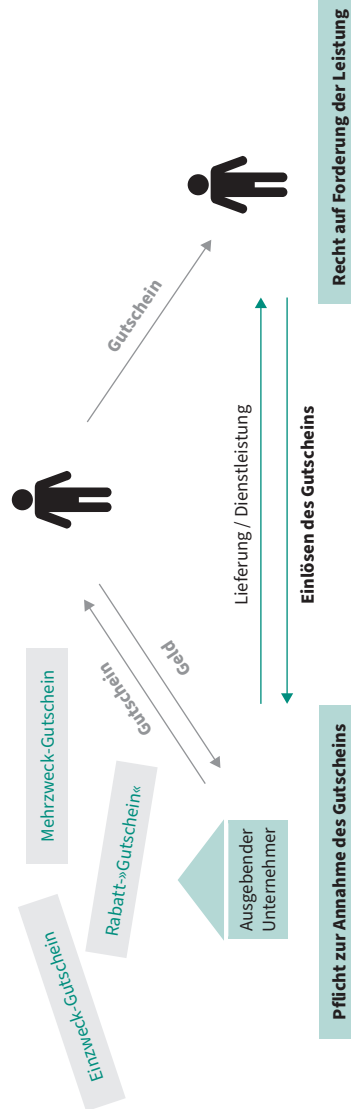
- Definition des Begriffs der sonstigen Leistung als Negativabgrenzung zur Lieferung
- gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG sind sonstige Leistungen alle Leistungen, die keine Lieferungen sind

Gutscheine (1/4)

Die Ausgabe eines Gutscheins¹ über den Erwerb eines Gegenstandes oder einer sonstigen Leistung kann bereits eine umsatzsteuerbare Lieferung bzw. sonstige Leistung auslösen (§ 3 Abs. 13–15 UStG).

Von einem Gutschein ist für Zwecke der Umsatzsteuer auszugehen, wenn ...

1. die **Verpflichtung zur Annahme** des Gutscheins als Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung besteht (d.h. Recht des Käufers, eine Leistung zu fordern) und
2. der **Liefergegenstand** oder die **sonstige Leistung** und die Identität des leistenden Unternehmers auf dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen **angegeben** ist.



¹ zum Begriff des Gutscheins und der Abgrenzung zwischen Mehrzweck- und Einzweckgutschein vgl. A 3.17 UStAE