

Fall 56

Verzicht auf Steuerbefreiungen bei Vermietung von Grundstücken

UStG § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a, § 9

Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 28 UStG führen regelmäßig zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs (§ 15 Abs. 2 Nr. 1, Abs. 3 Nr. 1 UStG) und ggf. zu einer Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG. Der Unternehmer kann diese für ihn nachteiligen Konsequenzen dadurch vermeiden, dass er unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung verzichtet. Der Verzicht kann auf einzelne optionsfähige Umsätze beschränkt werden.

Sachverhalt

Heinrich Hausmann (H) ist Eigentümer eines Geschäftsgrundstücks in Hagen/Westf. Die Räume im Erdgeschoss hat H an einen Möbeleinzelhändler und an einen Bausparkassenvertreter vermietet. Im 1. Obergeschoss befinden sich die Praxis eines Arztes sowie die Betriebsprüfungsstelle des Finanzamts. Das 2. Obergeschoss ist an private Mieter vermietet. An einer Wand des Hauses ist eine Leuchtreklame für eine Brauerei angebracht. Seinen Leistungsempfängern hat H für das Kalenderjahr 01 folgende Entgelte (netto) berechnet:

a) gewerbliche Räume des Möbeleinzelhändlers	45.000 €
b) gewerbliche Räume des Bausparkassenvertreters	5.000 €
c) Praxisräume des Arztes	15.000 €
d) Büroräume des Finanzamts	10.000 €
e) Wohnungen der privaten Mieter	20.000 €
f) Gestattung der Brauereireklame	<u>5.000 €</u>
Umsätze insgesamt	<u><u>100.000 €</u></u>

Vorsteuern, die gemeinsame Sachkosten des Gebäudes betreffen, betragen 1.000 €. Eine ggf. erforderliche Aufteilung ist im Wege einer sachgerechten Schätzung nach dem Verhältnis der Entgelte zueinander vorzunehmen (§ 15 Abs. 4 UStG). Die Vorschriften des § 19 Abs. 1 und des § 20 UStG sind auf die Umsätze des H nicht anzuwenden.

Frage

Wie hoch ist die Umsatzsteuer-Zahllast, wenn H für den Besteuerungszeitraum 01

1. auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nicht verzichtet,

2. auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG im größtmöglichen Umfang verzichtet, weil nach § 27 Abs. 2 UStG die Einschränkung des Verzichts nach § 9 Abs. 2 UStG nicht in Betracht kommt,
3. auf die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG wegen § 9 Abs. 2 UStG nur für die Vermietungsleistung an den Möbeleinzelhändler verzichtet?

Antwort

Die Umsatzsteuer-Zahllast beträgt zu 1.: 900 €, zu 2.: 12.600 €, zu 3.: 9.000 €.

Begründung

Allgemeines: Eine steuerfreie Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a ist für den Vermieter mit dem Ausschluss vom Vorsteuerabzug verbunden (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Diese nicht abziehbaren Vorsteuern gehen in die Kosten des Vermieters ein, es entsteht eine sog. „heimliche“ Umsatzsteuer; die Steuerbefreiung führt somit nicht zu einer völligen Entlastung der Vermietungsumsätze von der Umsatzsteuer („unechte“ Steuerbefreiung). Der Vermieter wird versuchen, die für ihn kostenwirksamen nicht abziehbaren Vorsteuern in der Miete auf den Mieter zu überwälzen. Der Mieter als Leistungsempfänger wird nicht „offen“ mit Umsatzsteuer belastet. Obwohl der Vermieter mit der Vermietung einen steuerfreien Umsatz bewirkt, muss der Mieter – Überwälzung vorausgesetzt – heimlich Umsatzsteuer in Höhe der nicht abziehbaren Vorsteuern tragen.

Bei der Vermietung von Grundstücken an andere Unternehmer für deren Unternehmen kann der Vermieter auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG verzichten, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Die Folge ist, dass der Vermieter die Vorsteuern für Eingangsleistungen, die im Zusammenhang mit seinen (jetzt steuerpflichtigen) Vermietungsleistungen stehen, abziehen kann. Für den Mieter ergeben sich durch die um die Umsatzsteuer höhere Bruttomiete keine Nachteile, weil er diese Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen kann.

Der Verzicht auf Steuerbefreiungen ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

1. Die verzichtsfähigen Befreiungsvorschriften sind in § 9 Abs. 1 UStG abschließend aufgezählt. Es handelt sich um Umsätze, die unter § 4 Nr. 8 Buchst. a bis g, Nr. 9 Buchst. a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG fallen.

Zum Verzicht ist nur berechtigt, wer Unternehmer ist. Für Kleinunternehmer ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung nicht zulässig (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). Diese Unternehmer können erst dann nach § 9

UStG zur Steuerpflicht optieren, wenn sie vorher auf die Anwendung von § 19 Abs. 1 UStG verzichtet haben (sog. Doppeloption; zur Besteuerung von Umsätzen der Kleinunternehmer vgl. Fall 88).

2. Ein Verzicht ist nur möglich bei einem Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen. In den Fällen einer steuerbaren und steuerfreien Entnahme (z. B. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i. V. m. § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG) ist daher eine Option zur Steuerpflicht nicht möglich. Der Unternehmer kann seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem optionsfähigen Umsatz gesondert treffen.
3. Bei den in § 9 Abs. 2 UStG genannten Umsätzen, u. a. bei der Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks, ist ein Verzicht nur möglich, soweit der Unternehmer nachweist, dass der Leistungsempfänger, bezogen auf die beabsichtigte Option, das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. Diese Einschränkung gilt nicht im Fall der besonderen Anwendungsregelung des § 27 Abs. 2 UStG.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist abhängig von der Zuordnung und (beabsichtigten) Verwendung der Leistung beim Leistungsempfänger. In der Praxis werden – zur Vermeidung von Nachteilen für den Vermieter – mit dem Leistungsempfänger entsprechende Vereinbarungen getroffen. Diese betreffen z. B. die Pflicht zur (möglichen) Zuordnung der Leistung zum Unternehmen des Leistungsempfängers und im Fall einer vorsteuer-schädlichen Verwendungsänderung in späteren Kalenderjahren die Übernahme der durch § 15a UStG bedingten umsatzsteuerrechtlichen Mehrbelastung des leistenden Unternehmers.

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist – vorbehaltlich der Einschränkungen in § 9 Abs. 3 UStG – an keine besondere Form und Frist gebunden. Er ist möglich bis zur formellen Bestandskraft der jeweiligen Jahressteuerfestsetzung.

1. Ein Hauseigentümer, der ausschließlich nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfreie Umsätze bewirkt, fällt unter die Regelung der Besteuerung für Kleinunternehmer (§ 19 Abs. 1 UStG). Nach dem Sachverhalt ist jedoch § 19 Abs. 1 UStG nicht anzuwenden. Es ist also davon auszugehen, dass H auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichtet hat (§ 19 Abs. 2 UStG). H muss seine Umsätze der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG unterwerfen. Er versteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten; § 20 UStG ist nach dem Sachverhalt nicht anzuwenden.

Die von H ausgeführten Vermietungen stellen sonstige Leistungen dar (§ 3 Abs. 9 UStG), die steuerbar sind (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Mit Ausnahme der Gestattung der Reklame durch die Brauerei sind die sonstigen Leistungen nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Hinsichtlich der Überlassung von Außenwänden zu Reklamezwecken liegt ein Vertrag besonderer Art vor. Es handelt sich um eine Vereinbarung, durch die zwar

Grundstücksteile zur Verfügung gestellt werden, bei der aber der Grundstücksgebrauch gegenüber dem sonstigen Vertragszweck (Werbung) zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt. Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG kommt weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht. Die sonstige Leistung gegenüber der Brauerei ist somit steuerpflichtig mit 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG).

Insoweit, als H steuerpflichtige Leistungen erbringt, kann er die auf diese Leistungen entfallenden Vorsteuern abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Der Vorsteuerbetrag von 1.000 € ist nach den Angaben im Sachverhalt im Wege einer sachgerechten Schätzung nach dem Verhältnis der Umsätze in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuern aufzuteilen. Der Anteil der steuerpflichtigen Umsätze beträgt 5 %, der Anteil der abziehbaren Vorsteuern (5 % von 1.000 € =) 50 €. Die auf die steuerfreien Umsätze entfallenden Vorsteuern von (95 % von 1.000 € =) 950 € sind nicht abziehbar (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge bei einem Gebäude mit gemischter Nutzung (teilweise steuerfreie und teilweise steuerpflichtige Vermietung) kann nach dem Verhältnis der Ausgangsumsätze (sog. Umsatzschlüssel) eine sachgerechte Schätzung i. S. des § 15 Abs. 4 UStG sein.

Die Umsatzsteuer-Zahllast wird wie folgt berechnet:

	Nettoentgelte	Steuersatz	Umsatzsteuer
Steuerfreie Vermietungen	95.000 €	–	– €
Steuerpflichtige Umsätze	<u>5.000 €</u>	19 %	<u>950 €</u>
Umsätze insgesamt	100.000 €	Summe	950 €
Abziehbare Vorsteuern			<u>50 €</u>
Umsatzsteuer-Zahllast			<u><u>900 €</u></u>

2. Hauseigentümer H kann durch seinen Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG die Steuerpflicht nur erreichen für Umsätze an andere Unternehmer (§ 9 Abs. 1 UStG). Ein Verzicht ist nicht möglich bei Umsätzen an Privatpersonen oder an juristische Personen des öffentlichen Rechts, die nicht als Unternehmer gelten. Bei einem Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG, der alle Vermietungen an andere Unternehmer für deren Unternehmen umfasst, weil § 9 Abs. 2 UStG nach der Übergangsregelung des § 27 Abs. 2 UStG nicht anzuwenden ist, bleiben lediglich die Vermietungen der Büroräume an das Finanzamt und der Wohnungen an die privaten Mieter steuerfrei. Die Vorsteuern von 1.000 € sind entsprechend der Vorgabe im Sachverhalt nach dem sog. Umsatzschlüssel (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG) aufzuteilen. Der Anteil der steuerpflichtigen Umsätze beträgt 70 %, der Anteil der abziehbaren Vorsteuer somit (70 % von 1.000 € =) 700 €. Die auf die steuerfreien Umsätze entfallenden Vorsteuern von (30 % von 1.000 € =) 300 € sind nicht abziehbar (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Die Umsatzsteuer-Zahllast wird wie folgt berechnet:

	Nettoentgelte	Steuersatz	Umsatzsteuer
Steuerfreie Vermietungen	30.000 €	–	– €
Steuerpflichtige Umsätze	<u>70.000 €</u>	19 %	<u>13.300 €</u>
Umsätze insgesamt	100.000 €	Summe	13.300 €
Abziehbare Vorsteuern			<u>700 €</u>
Umsatzsteuer-Zahllast			<u><u>12.600 €</u></u>

3. Nach § 9 Abs. 2 UStG ist ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einzelne Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (sog. Abzugsumsätze). Eine geringfügige Verwendung für Ausschlussumsätze (bis 5 %) ist unbeachtlich (sog. Bagatellgrenze, Abschn. 9.2 Abs. 3 UStAE).

Hauseigentümer H muss den Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG auf die Vermietungen an den Möbeleinzelhändler beschränken, während er die Vermietungen an den Bausparkassenvertreter und an den Arzt steuerfrei belassen muss. Diese beiden Mieter bewirken mit ihren Leistungen aus der Tätigkeit als Bausparkassenvertreter und als Arzt steuerfreie Umsätze (Ausschlussumsätze; § 4 Nr. 11 bzw. Nr. 14 UStG). Ihre Umsätze führen zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Sie sind an einer steuerpflichtigen Vermietungsleistung des H auch nicht interessiert.

Für H ergibt sich daraus die Folge, dass er die auf die steuerfreien Vermietungsleistungen an den Bausparkassenvertreter und an den Arzt entfallenden Vorsteuerbeträge nicht abziehen kann (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die sonstigen Leistungen (§ 3 Abs. 9 UStG) des H sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Sie sind steuerpflichtig, soweit H an den Möbeleinzelhändler vermietet und der Brauerei die Reklame gestattet.

Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). Die übrigen Vermietungen sind steuerfrei (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG). Der Anteil der steuerpflichtigen Umsätze beträgt 50 %, der Anteil der abziehbaren Vorsteuern somit (50 % von 1.000 € =) 500 €. Die auf die steuerfreien Umsätze entfallenden Vorsteuern von (50 % von 1.000 € =) 500 € sind nicht abziehbar (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Die Umsatzsteuer-Zahllast wird wie folgt berechnet:

	Nettoentgelte	Steuersatz	Umsatzsteuer
Steuerfreie Vermietungen	50.000 €	–	– €
Steuerpflichtige Umsätze	<u>50.000 €</u>	19 %	<u>9.500 €</u>
Umsätze insgesamt	100.000 €	Summe	9.500 €
Abziehbare Vorsteuern			<u>500 €</u>
Umsatzsteuer-Zahllast			<u><u>9.000 €</u></u>

4. Bemessungsgrundlage

Fall 57

Entgelt als Bemessungsgrundlage

UStG § 10 Abs. 1

Die Umsatzsteuer berechnet sich für einen steuerpflichtigen Umsatz grundsätzlich mit 19 % der Bemessungsgrundlage. Bei entgeltlichen Leistungen i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist Bemessungsgrundlage das Entgelt. Nach § 10 Abs. 1 UStG ist Entgelt alles, was der Leistungsempfänger oder ein anderer aufwendet, um die Leistung zu erhalten. Die Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage. Verbrauchsteuerkonform bemisst sich die Umsatzsteuer damit nicht nach dem Wert der Leistung, sondern nach dem Wert der Gegenleistung.

Sachverhalt

Möbelfabrikant **A** liefert Möbel an den Möbelhändler M in Mühlheim. A stellt M für die Möbel und den Transport einschließlich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer 5.950 € in Rechnung. M bezahlt durch Banküberweisung.

Molkerei **B** liefert Milch an den Supermarkt Z in Zweibrücken. B stellt Z einschließlich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer 9.630 € in Rechnung. Z bezahlt durch Hingabe eines Schecks.

Textileinzelhändler **C** in Celle liefert dem Kunden K einen Anzug und stellt ihm dafür 570 € in Rechnung. K bedankt sich für die gute Beratung, rundet den Kaufpreis auf 600 € auf und zahlt sofort bar.

Buchhändler **D** in Duisburg liefert dem Studenten St ein Buch. St bezahlt den Kaufpreis von 64,20 € in bar. Die Quittung enthält den Betrag von 64,20 € und den Steuersatz von 7 %.

Die Umsätze sind steuerbar und steuerpflichtig. Die §§ 19 und 20 UStG sind nicht anzuwenden.

Frage

Wie hoch ist die Bemessungsgrundlage für die von den Unternehmern A bis D ausgeführten Umsätze?

Antwort

Die Bemessungsgrundlage beträgt für die Lieferung des A 5.000 €, für die Lieferung des B 9.000 €, für die Lieferung des C 504,20 € und für die Lieferung des D 60 €.

Begründung

Allgemeines: Die Umsatzsteuer knüpft als Verbrauchsteuer an die Einkommensverwendung des Verbrauchers an. Verbrauchsteuerkonform bestimmt sich die Bemessungsgrundlage für entgeltliche Leistungen daher nach dem Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 UStG (vgl. Abschn. 10.1 UStAE). Das Entgelt kann in Geld oder in Leistungen aller Art (vgl. dazu Fall 60) bestehen. Zum Entgelt (Nettobetrag) zählt alles, was der Leistungsempfänger oder ein Dritter für die Leistung (einschließlich der unselbständigen Nebenleistungen, z. B. für Verpackung und Transport) aufwendet (§ 10 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG). Die Umsatzsteuer gehört nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Aus der Gegenleistung (Bruttobetrag) ist deshalb die Umsatzsteuer herauszurechnen.

Die Höhe des Entgelts richtet sich grundsätzlich nach dem zwischen Leistendem und Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis, aus dem sich der für die Steuerbarkeit der Leistung maßgebliche unmittelbare Zusammenhang zwischen der Leistung und dem erhaltenen Gegenwert ergibt. Besteht dieser Zusammenhang, zählen auch freiwillige Aufwendungen des Leistungsempfängers (z. B. Trinkgelder) zur Bemessungsgrundlage. Im Ergebnis ist das Entgelt aus der Sicht des Leistungsempfängers zu bestimmen.

Der Umsatzsteuer unterliegt nicht der Wert der vom Unternehmer erbrachten Leistung, sondern grundsätzlich der Wert der vom Leistungsempfänger erbrachten Gegenleistung, seine tatsächliche Einkommensverwendung. Entgegen dem Wortlaut des § 10 Abs. 1 UStG (was der Leistungsempfänger „aufwendet“), erfolgt die Besteuerung regelmäßig zunächst nach dem vereinbarten Entgelt (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und § 16 Abs. 1 UStG). Ergeben sich später Änderungen zum tatsächlich aufgewendeten Entgelt, muss die Bemessungsgrundlage berichtigt werden (vgl. § 17 UStG und die Fälle 64 bis 66).

Es ist für die Bestimmung des Entgelts unerheblich, ob die Gegenleistung den objektiven Wert der an den Leistungsempfänger bewirkten Leistung überschreitet. Das Entgelt wird nicht auf eine Höchstbemessungsgrundlage begrenzt. Unter den Voraussetzungen des § 10 Abs. 5 UStG kann jedoch im Einzelfall bei entgeltlichen Leistungen für Zwecke einer sachgerechten Verbrauchsbesteuerung die sog. Mindestbemessungsgrundlage zur Anwendung kommen.

Lieferung des A: A erbringt an M eine steuerbare und mit 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtige Lieferung. Der Transport ist eine übliche, die Lieferungen wirtschaftlich ergänzende unselbständige Nebenleistung. Aus der von A erteilten Rechnung ergeben sich die Bemessungsgrundlage von 5.000 € und die Umsatzsteuer von 950 €.

Lieferung des B: Der Umsatz ist mit 7 % steuerpflichtig (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, Nr. 4). Die Bemessungsgrundlage beträgt 9.000 € und die Umsatzsteuer 630 €.

Lieferung des **C**: Der Umsatz ist mit 19 % steuerpflichtig (§ 12 Abs. 1 UStG). Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich aus der Sicht des Kunden K und umfasst neben dem vereinbarten Kaufpreis auch die freiwillige Zuzahlung. Sie ist aus dem Bruttobetrag von 600 € durch Anwendung des Divisors 1,19 herauszurechnen. Sie beträgt demnach $(600 \text{ €} : 1,19 =)$ 504,20 €, die Umsatzsteuer 95,80 €.

Lieferung des **D**: Der Umsatz ist mit 7 % steuerpflichtig (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG, Nr. 49). Die Bemessungsgrundlage ist aus dem Bruttobetrag von 64,20 € durch Anwendung des Divisors 1,07 herauszurechnen, weil D in seiner Rechnung das Entgelt und die Umsatzsteuer nicht jeweils gesondert ausgewiesen hat. Es handelt sich um eine Kleinbetragsrechnung i. S. des § 33 UStDV. Die Bemessungsgrundlage beträgt $(64,20 \text{ €} : 1,07 =)$ 60 €, die Umsatzsteuer 4,20 €.

Fall 58

Zuschuss als Entgelt

UStG § 10 Abs. 1

Die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG umfasst nicht nur die Aufwendungen des Leistungsempfängers für die Leistung, sondern auch die in diesem Zusammenhang von Dritten erbrachten Aufwendungen an den leistenden Unternehmer. Solche Zahlungen werden häufig als Zuschuss bezeichnet. Unter dem Begriff „Zuschuss“ sind jedoch verschiedene Fallgruppen zu unterscheiden.

Sachverhalt

Werner Kraft (K) betreibt in Kassel auf eigenem Grundstück eine Tankstelle, die er aus eigenen Mitteln errichtet hat. An der Tankstelle werden Kraft- und Schmierstoffe im Namen und für Rechnung der Sprit-AG in Hamburg verkauft. Die AG hatte bisher mit K einen unbefristeten, von beiden Seiten jederzeit kündbaren Tankstellenvertrag abgeschlossen. Außerdem verkauft K an der Tankstelle im eigenen Namen und auf eigene Rechnung Reisebedarfsartikel und PKW-Ersatzteile.

Am 15.01.01 hat die AG auf das Bankkonto des K einen Zuschuss von 89.250 € gezahlt, weil er die bestehende Zapfanlage erweitert und durch Umbau der Gebäude den Service verbessert hatte. Die gesamten Baukosten betragen 150.000 €. Die neue Anlage wurde am 10.01.01 in Betrieb genommen.

Weil die Sprit-AG die Hälfte der Baukosten übernehmen wollte, hatte sich K am 10.01.01 mit dem Abschluss eines neuen Tankstellenvertrages einverstanden erklärt und sich verpflichtet, mindestens für die Dauer von zehn Jahren nur im Namen und für Rechnung der Sprit-AG Kraft- und Schmierstoffe zu vertreiben. Eine Verpflichtung zur zeitanteiligen Rückzahlung des Zuschusses besteht nur bei vertragswidrigem Verhalten des K. Die Vertragsurkunde – nach einem von der Sprit-AG gestellten Muster – enthält auch die Zuschussabrechnung mit einem Nettobetrag von 75.000 € und 14.250 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer.

Am 15.08.01 erwarb der Angestellte Schroer an der Tankstelle verschiedene Ersatzteile für seinen PKW. Den Rechnungsbetrag über 59,50 € beglich er durch Hingabe von 39,50 € bar und einen Gutschein über 20 €. Der Gutschein war von der D-Bank ausgestellt und Schroer für die Vermittlung eines Kunden an die Bank übergeben worden. Der Gutschein berechtigt Schroer zum Bezug von Kraftstoff oder anderen Waren an der Tankstelle von K im Wert von 20 €. K hat diesen Gutschein noch im August 01 mit der D-Bank abgerechnet.

Die §§ 19 und 20 UStG sind nicht anzuwenden. Voranmeldungszeitraum ist jeweils der Kalendermonat.

Frage

1. Wie ist der Zuschuss
 - a) beim Tankstelleninhaber Kraft und
 - b) bei der Mineralölgesellschaft Sprit-AG zu behandeln?
2. Wie ist der Gutschein
 - a) beim Tankstelleninhaber Kraft und
 - b) bei der D-Bank zu behandeln?

Antwort

1. a) Tankstelleninhaber Kraft hat eine mit 19 % steuerpflichtige sonstige Leistung bewirkt. Der Zuschuss i. H. von 75.000 € ist Entgelt. Die Umsatzsteuer von 14.250 € ist mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar des Jahres 01 entstanden.
Die Mineralölgesellschaft Sprit-AG kann für den Voranmeldungszeitraum Januar des Jahres 01 als Vorsteuer 14.250 € abziehen.
2. a) Tankstelleninhaber Kraft hat im August 01 mit der Veräußerung der PKW-Ersatzteile an Schroer steuerpflichtige Lieferungen mit 19 % erbracht. Zum Entgelt i. H. von 50 € zählt auch der eingelöste Gutschein. Die Umsatzsteuer von 9,50 € ist mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums 01 entstanden.
b) Die D-Bank hat aus der Rechnung von Kraft keinen Vorsteuerabzug.

Begründung

Allgemeines: Zum Entgelt gehört auch, was ein anderer als der Leistungsempfänger dem Unternehmer für die Leistung gewährt. Zuwendungen vonseiten Dritter werden häufig als Zuschüsse bezeichnet. Bei den Zuschüssen sind u. a. folgende Arten zu unterscheiden (vgl. Abschn. 10.2 UStAE):

- Grund für die Zahlung ist nicht ein fremder Leistungsaustausch, sondern eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Zahlenden. Der Zuschuss ist Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Leistungsempfänger: § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG).
- Die Zahlung erfolgt von einem Dritten für eine Leistung an einen anderen Leistungsempfänger. Es liegt ein Entgelt von dritter Seite an den Leistenden vor (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Es handelt sich um ein zusätzliches Leistungsentgelt, das vor allem der Preisauffüllung dient.
- Die Zahlung wird nicht aufgrund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht. Es liegt kein Entgelt i. S. des § 10 Abs. 1 UStG vor (unentgeltlicher oder echter Zuschuss).

1. a) Tankstelleninhaber Kraft (K) erbringt hinsichtlich des Verkaufs der Kraft- und Schmierstoffe steuerbare Vermittlungsleistungen gegen Provision an die Sprit-AG. Diese liefert die Kraft- und Schmierstoffe an die Kunden der Tankstelle. Die von den Kunden an K gezahlten Beträge stellen für K durchlaufende Posten dar, weil K die Zahlungen im Namen und für Rechnung der Sprit-AG vereinnahmt (§ 10 Abs. 1 Satz 6 UStG; vgl. auch Fall 59).

K hat die bestehende Zapfanlage erweitert und durch Umbau der Gebäude den Service verbessert. Die Baumaßnahmen stehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Tankstellenvertrag. K hat die baulichen Veränderungen auch im Interesse der Sprit-AG vorgenommen. Die Tankstelle sollte für die Kunden möglichst bequem und anziehend gemacht werden in der Erwartung, dadurch auch den Umsatz für die Sprit-AG zu erhöhen. Damit hat K gegenüber der Sprit-AG eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG) im Leistungsaustausch gegen eine vereinbarte Beteiligung an den Baukosten ausgeführt; sie ist mit dem Abschluss der Baumaßnahmen und der Inbetriebnahme der Anlage als erbracht anzusehen. Für diese steuerbare (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mit 19 % steuerpflichtige Leistung (§ 12 Abs. 1 UStG) ist der an K gezahlte Zuschuss, jedoch ohne die darin enthaltene Umsatzsteuer, das Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG). Die Bemessungsgrundlage beträgt $(89.250 \text{ €} : 1,19 =) 75.000 \text{ €}$, die Umsatzsteuer (19 % von $75.000 \text{ €} =) 14.250 \text{ €}$. Sie ist mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar des Jahres 01 entstanden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG).

Aber auch dann, wenn der Zuschuss wegen der Vertragsverlängerung um 10 Jahre gewährt worden wäre, müsste ein Leistungsaustausch zwischen K und der Sprit-AG angenommen werden. Die Sprit-AG erlangte durch die Hingabe des Zuschusses und den Abschluss des neuen Tankstellenvertrages für die Dauer von 10 Jahren den wirtschaftlichen Vorteil, dass sich K

verpflichtete, für diese Zeit die Erzeugnisse der Zuschussgeberin zu vertreiben. Die Leistung des K (Verlängerung des Vertragsverhältnisses und Einräumung des Vertriebsmonopols für die Dauer von 10 Jahren) wäre in diesem Fall spätestens mit dem Abschluss des Vertrages am 10.01.01 als erbracht anzusehen, die Umsatzsteuer also auch mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Januar 01 entstanden. Eine Verteilung des Zuschusses auf die Laufzeit des Vertrages käme in diesem Fall nicht in Betracht. Die für den Fall eines vertragswidrigen Verhaltens des K entstehende Rückzahlungsverpflichtung führt nicht zu einer anderen Beurteilung. Eine zeitanteilige Zuschussrückzahlung ist als Entgeltsminderung anzusehen. Es ändern sich die Bemessungsgrundlage, die Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug (§ 17 Abs. 1 UStG).

b) Für den Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) ist grundsätzlich Voraussetzung, dass die Lieferung oder sonstige Leistung für das Unternehmen des Leistungsempfängers ausgeführt und die Umsatzsteuer für die Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden ist. An die Stelle einer Rechnung kann eine vom Leistungsempfänger erstellte Gutschrift treten. Wird die Abrechnung mit gesondertem Steuerausweis in einen gegenseitigen Vertrag aufgenommen, der unter Verwendung eines vom Leistungsempfänger gestellten Vertragsmusters abgeschlossen wird, ist nicht der Leistende, sondern der Leistungsempfänger Aussteller der Abrechnung. In der Verwendung des von der Sprit-AG vorformulierten Vertragsmusters ist eine vorherige Vereinbarung zwischen der Sprit-AG und K zur Ausstellung einer Gutschrift zu sehen (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). Die Sprit-AG hat die Gutschrift in der Vertragsurkunde im Voranmeldungszeitraum Januar 01 erteilt; ferner wurde die sonstige Leistung durch K im Voranmeldungszeitraum Januar 01 ausgeführt. Damit liegen im Januar 01 sämtliche Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug von 14.250 € vor. Der Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs wird durch § 16 Abs. 2 Satz 1 UStG bestimmt.

2. a) Tankstellenpächter Kraft (K) hat am 15.08.01 an Schroer für 59,50 € PKW-Ersatzteile geliefert. Das Entgelt für diese steuerbare (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mit 19 % steuerpflichtige Leistung (§ 12 Abs. 1 UStG) beträgt 50 € (§ 10 Abs. 1 UStG). Es umfasst als Gegenleistung den von Schroer gezahlten Betrag von 39,50 € (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG) und den Geldwert des Gutscheins als zusätzliches Leistungsentgelt der D-Bank (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Umsatzsteuer von 9,50 € ist mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 01 entstanden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 1 UStG).

b) Der D-Bank steht aus der Abrechnung von Kraft kein Vorsteuerabzug zu (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). Die D-Bank ist nicht Bestellerin der PKW-Ersatzteile. Kraft bewirkt die Lieferungen der Ersatzteile nicht an die D-Bank, sondern an Schroer. Die D-Bank begleicht lediglich einen Teil des Kaufpreises für die an Schroer aufgeführten Lieferungen der Ersatzteile.