

**21.06.07**

Fz

# **Allgemeine Verwaltungsvorschrift**

**der Bundesregierung**

---

## **Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 - UStR 2008)**

### **A. Zielsetzung**

Anpassung der geltenden Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 in der Fassung vom 16.12.2004 (BAnz. Nr. 248, Beilage Nr. 248b; BStBl I Sondernummer 3/2004) an die Entwicklung des Umsatzsteuerrechts auf Grund der Rechtsänderungen durch die seit dem Jahr 2005 ergangenen Gesetze, der Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung und der zwischenzeitlichen Verwaltungsentscheidungen.

Übersichtliche, verbindliche und praxisgerechte Regelungen zur Anwendung des Umsatzsteuerrechts.

### **B. Lösung**

Herausgabe aktualisierter Umsatzsteuer-Richtlinien als allgemeine Verwaltungsvorschrift. Änderungen ergeben sich insbesondere in folgenden wichtigen Punkten:

- Übernahme der bislang durch Verwaltungsanweisung geregelten Grundsätze zur Beurteilung von Gesellschaftergeschäftsführungsleistungen (vgl. Abschnitt 6),
- teilweise Neudefinition der Abgrenzungskriterien beim Leasing (vgl. Abschnitt 25),
- Berücksichtigung der Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung zum Lieferort bei Bordverkäufen (vgl. Abschnitt 42l),
- Übernahme der ergangenen BMF-Schreiben zur Behandlung der Lieferungen von Elektrizität und Gas (vgl. Abschnitt 42n),
- Einarbeitung der BMF-Schreiben vom 4. Oktober 2006 und vom 26. Januar 2007 zum Vorsteuerabzug bei der Ausgabe gesellschaftsrechtlicher

Beteiligungen und zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen beim Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen (vgl. Abschnitte 213a und 213b),

- Übernahme der BMF-Schreiben vom 6. Dezember 2005 und vom 12. April 2007 zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs (vgl. Abschnitte 216 und 217a bis f),
- Aufnahme der bisherigen Verwaltungsregelungen zur umsatzsteuerlichen Erfassung von im Ausland ansässigen Unternehmern, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen (vgl. Abschnitt 245).

### **C. Alternativen**

Keine

### **D. Finanzielle Auswirkungen**

Die Verwaltungsvorschrift führt für Bund, Länder und Gemeinden zu keinen näher bezifferbaren finanziellen Auswirkungen.

### **E. Sonstige Kosten**

Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau, insbesondere auf das Verbraucherpreisniveau, sind nicht zu erwarten, weil die Richtlinien lediglich nur die geltende Rechtslage verdeutlichen und somit nur Anweisungen zum Gesetzesvollzug enthalten.

### **F. Bürokratiekosten**

Es werden keine Informationspflichten für Unternehmen, Bürgerinnen und Bürger oder die Verwaltung eingeführt, vereinfacht oder abgeschafft.

**Bundesrat**

**Drucksache 430/07**

**21.06.07**

Fz

**Allgemeine  
Verwaltungsvorschrift  
der Bundesregierung**

---

**Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des  
Umsatzsteuergesetzes (Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 - UStR 2008)**

Bundesrepublik Deutschland  
Die Bundeskanzlerin

Berlin, den 21. Juni 2007

An den  
Präsidenten des Bundesrates  
Herrn Ministerpräsidenten  
Dr. Harald Ringstorff

Sehr geehrter Herr Präsident,

hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift zur Ausführung des  
Umsatzsteuergesetzes  
(Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 – UStR 2008)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108 Absatz 7  
des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist das Bundesministerium der Finanzen.

Die Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gemäß § 6 Abs. 1 NKRG  
ist als Anlage beigefügt.

Mit freundlichen Grüßen  
Dr. Angela Merkel



**Allgemeine Verwaltungsvorschrift  
zur Ausführung des  
Umsatzsteuergesetzes**

**(Umsatzsteuer-Richtlinien 2008 –  
UStR 2008)**

Allgemeine Verwaltungsvorschrift  
zur Ausführung des Umsatzsteuergesetzes

Vom...

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird folgende  
allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

Umsatzsteuer-Richtlinien 2008  
- UStR 2008 -

## Inhaltsübersicht

Einführung	23. Juristische Personen des öffentlichen Rechts
<b>Zu § 1 UStG</b>	<b>Zu § 3 UStG</b>
1. Leistungsaustausch	24. Lieferungen und sonstige Leistungen
2. Verwertung von Sachen	24a. Unentgeltliche Wertabgaben
3. Schadensersatz	24b. Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben
4. Mitgliederbeiträge	24c. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben
5. Geschäftsveräußerung	25. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen
6. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen	25a. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle
7. (unbesetzt)	26. Vermittlung oder Eigenhandel
8. (unbesetzt)	27. Werklieferung, Werkleistung
9. (unbesetzt)	28. Lieferungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen
10. (unbesetzt)	29. Einheitlichkeit der Leistung
11. (unbesetzt)	29a. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen
12. Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an das Personal	30. Ort der Lieferung
13. Inland - Ausland	31. Lieferungsort in besonderen Fällen (§ 3 Abs. 8 UStG)
13a. Gemeinschaftsgebiet - Drittlandsgebiet	31a. Reihengeschäfte
14. Umsätze in Freihäfen usw. (§ 1 Abs. 3 <b>Satz 1</b> Nr. 1 bis 3 UStG)	32. Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG)
15. Freihafen-Veredelungsverkehr, Freihafenlagerung und einfuhrumsatzsteuerrechtlich freier Verkehr (§ 1 Abs. 3 <b>Satz 1</b> Nr. 4 und 5 UStG)	<b>Zu § 3a UStG (§ 1 UStDV)</b>
<b>Zu § 1a UStG</b>	33. Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG
15a. Innergemeinschaftlicher Erwerb	33a. Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln
15b. Innergemeinschaftliches Verbringen	34. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück
<b>Zu § 1b UStG</b>	34a. Ort der sonstigen Leistung bei Messen und Ausstellungen
15c. Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge	35. unbesetzt
<b>Zu § 1c UStG</b>	36. Ort der Tätigkeit
15d. Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb bei diplomatischen Missionen usw. (§ 1c Abs. 1 UStG)	37. <b>Ort der Vermittlungsleistung</b>
<b>Zu § 2 UStG</b>	38. Ort des Leistungsempfängers
16. Unternehmer	39. Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG
17. Selbständigkeit	39a. Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG
18. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	39b. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG
19. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft	39c. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG
20. Unternehmen	<b>39d. Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie</b>
21. Organshaft	
21a. Beschränkung der Organshaft auf das Inland	
22. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen	

	<b>damit unmittelbar zusammenhängende sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG)</b>	
40.	(unbesetzt)	
41.	Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung eines Erfüllungsgehilfen	
42.	Sonderfälle des Orts der sonstigen Leistung	
	<b>Zu § 3b UStG (§§ 2 bis 7 UStDV)</b>	
42a.	Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist	<b>Zu § 4 Nr. 1 UStG (§§ 8 bis 17 UStDV)</b>
42b.	Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht	43. Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr
42c.	Begriff des Leistungsempfängers im Sinne des § 3b Abs. 3 bis 6 UStG	
42d.	Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung	<b>Zu § 4 Nr. 2 UStG (§ 18 UStDV)</b>
42e.	Ort der gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung	44. Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt
42f.	Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht	
42g.	Ort der Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht	<b>Zu § 4 Nr. 3 UStG (§§ 19 bis 21 UStDV)</b>
42h.	<b>(unbesetzt)</b>	45. Allgemeines
42i.	Besteuerungsverfahren bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen	46. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen
	<b>Zu § 3c UStG</b>	47. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen
42j.	Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlichen Beförderungs- und Versandungslieferungen an bestimmte Abnehmer	48. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen
	<b>Zu § 3d UStG</b>	49. Ausnahmen von der Steuerbefreiung
42k.	<b>Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs</b>	50. Buchmäßiger Nachweis
	<b>Zu § 3e UStG</b>	<b>Zu § 4 Nr. 4 UStG</b>
42l.	<b>Ort der Lieferung während einer Beförderung an Bord eines Schiffs</b>	51. Lieferungen von Gold an Zentralbanken
	<b>Zu § 3f UStG</b>	<b>Zu § 4 Nr. 4a und 4b UStG</b>
42m.	<b>Ort der unentgeltlichen Wertabgaben</b>	51a. Umsatzsteuerlagerregelung und Steuerbefreiung für die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen von Gegenständen
	<b>Zu § 3g UStG</b>	<b>Zu § 4 Nr. 5 UStG (§ 22 UStDV)</b>
42n.	<b>Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität</b>	52. Steuerfreie Vermittlungsleistungen
		53. Vermittlungsleistungen der Reisebüros
		53a. Verkauf von Flugscheinen durch Reisebüros oder Tickethändler („Consolidator“)
		54. Buchmäßiger Nachweis
		<b>Zu § 4 Nr. 6 UStG</b>
		55. Leistungen der Eisenbahnen des Bundes
		55a. Steuerbefreiung für Restaurationsumsätze an Bord von Seeschiffen
		<b>Zu § 4 Nr. 7 UStG</b>
		56. Leistungen an Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, NATO-Streitkräfte, diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen
		<b>Zu § 4 Nr. 8 UStG</b>
		57. Gewährung und Vermittlung von Krediten
		58. (unbesetzt)



59.	Gesetzliche Zahlungsmittel	90.	Tätigkeit als Angehöriger anderer Heilberufe
60.	Umsätze im Geschäft mit Forderungen	91.	Tätigkeit als klinischer Chemiker
61.	Einlagengeschäft	91a.	Umfang der Steuerbefreiung
62.	Inkasso von Handelspapieren	92.	<b>(unbesetzt)</b>
63.	Zahlungs-, Überweisungs- und Kontokorrentverkehr	93.	Rechtsform des Unternehmers
64.	Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren	94.	Praxis- und Apparategemeinschaften
65.	Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren		
66.	Gesellschaftsanteile	<b>Zu § 4 Nr. 15 UStG</b>	
67.	Übernahme von Verbindlichkeiten	95.	Sozialversicherung, Grundsicherung für Arbeitssuchende, Sozialhilfe, Kriegsopferversorgung
68.	Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten		
69.	Verwaltung von Sondervermögen	<b>Zu § 4 Nr. 16 UStG</b>	
70.	Amtliche Wertzeichen	96.	Krankenhäuser
70a.	(unbesetzt)	97.	Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik
		98.	Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung
<b>Zu § 4 Nr. 9 UStG</b>		99.	Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime
71.	Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	99a.	Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG
72.	Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen	100.	Eng verbundene Umsätze
<b>Zu § 4 Nr. 10 UStG</b>		<b>Zu § 4 Nr. 17 UStG</b>	
73.	Versicherungsleistungen	101.	Menschliches Blut und Frauenmilch
74.	Verschaffung von Versicherungsschutz	102.	Beförderungen von kranken und verletzten Personen
<b>Zu § 4 Nr. 11 UStG</b>		<b>Zu § 4 Nr. 18 UStG (§ 23 UStDV)</b>	
75.	Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter, Versicherungsmakler	103.	Wohlfahrtseinrichtungen
<b>Zu § 4 Nr. 12 UStG</b>		<b>Zu § 4 Nr. 19 UStG</b>	
76.	Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	104.	Blinde
77.	Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen	105.	Blindenwerkstätten
78.	Vermietung von Campingflächen		
79.	Abbau- und Ablagerungsverträge	<b>Zu § 4 Nr. 20 UStG</b>	
80.	Gemischte Verträge	106.	Theater
81.	Verträge besonderer Art	107.	Orchester, Kammermusikensembles und Chöre
82.	Kaufanwartschaftsverhältnisse	108.	Museen und Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst
83.	Dingliche Nutzungsrechte	109.	Zoologische Gärten und Tierparks
84.	Beherbergungsumsätze	110.	Bescheinigungsverfahren
85.	Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen		
86.	Nutzungsüberlassung von Sportanlagen und anderen Anlagen	<b>Zu § 4 Nr. 21 UStG</b>	
		111.	Ersatzschulen
<b>Zu § 4 Nr. 13 UStG</b>		112.	Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen
87.	Wohnungseigentümergeinschaften	112a.	Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen
		113.	Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen
<b>Zu § 4 Nr. 14 UStG</b>			
88.	Tätigkeit als Arzt		
89.	Tätigkeit als Zahnarzt		

114.	Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemeinbildende oder berufsbildende Einrichtungen	133.	Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen
		134.	Ausfuhrnachweis in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen
		135.	Sonderregelungen zum Ausfuhrnachweis
		136.	Buchmäßiger Nachweis
		137.	Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr
		138.	(unbesetzt)
		139.	(unbesetzt)
		140.	(unbesetzt)
		140a.	Gesonderter Steuerausweis bei Ausfuhrlieferungen
<b>Zu § 4 Nr. 22 UStG</b>		<b>Zu § 7 UStG (§§ 12 und 13 UStDV)</b>	
115.	Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art	141.	Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr
116.	Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen	142.	Ausfuhrnachweis
		143.	Buchmäßiger Nachweis
		144.	Abgrenzung zwischen Lohnveredelungen im Sinne des § 7 UStG und Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 6 UStG
<b>Zu § 4 Nr. 23 UStG</b>		<b>Zu § 8 UStG (§ 18 UStDV)</b>	
117.	Beherbergung und Beköstigung von Jugendlichen	145.	Umsätze für die Seeschifffahrt
		146.	Umsätze für die Luftfahrt
		147.	Buchmäßiger Nachweis
<b>Zu § 4 Nr. 24 UStG</b>		<b>Zu § 9 UStG</b>	
118.	Jugendherbergswesen	148.	Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 1 UStG)
		148a.	Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 und 3 UStG)
<b>Zu § 4 Nr. 25 UStG</b>		<b>Zu § 10 UStG (§ 25 UStDV)</b>	
119.	Leistungen im Rahmen der Jugendhilfe	149.	Entgelt
		150.	Zuschüsse
<b>Zu § 4 Nr. 26 UStG</b>		151.	Entgeltsminderungen
120.	Ehrenamtliche Tätigkeit	152.	Durchlaufende Posten
		153.	Bemessungsgrundlage beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen
<b>Zu § 4 Nr. 27 UStG</b>		154.	(unbesetzt)
121.	Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern	155.	Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben
121a.	Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften sowie Gestellung von Betriebs Helfern und Haushaltshilfen	156.	(unbesetzt)
		157.	(unbesetzt)
<b>Zu § 4 Nr. 28 UStG</b>		158.	Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)
122.	Lieferung bestimmter Gegenstände	159.	Durchschnittsbeförderungsentgelt
<b>Zu § 4a UStG (§ 24 UStDV)</b>		<b>Zu § 12 UStG</b>	
123.	Vergütungsberechtigte	160.	Steuersätze
124.	Voraussetzungen für die Vergütung	161.	(unbesetzt)
125.	Nachweis der Voraussetzungen		
126.	Antragsverfahren		
127.	Wiedereinfuhr von Gegenständen		
<b>Zu § 4b UStG</b>			
127a.	Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen		
<b>Zu § 6 UStG (§§ 8 bis 11 und 13 bis 17 UStDV)</b>			
128.	Ausfuhrlieferungen		
129.	Ausländischer Abnehmer		
130.	Ausschluss der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel		
131.	Ausfuhrnachweis (Allgemeines)		
132.	Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen		

<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG</b> 162. Vieh- und Pflanzenzucht	182. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG</b> 163. Vatiertierhaltung, Förderung der Tierzucht usw. 164. (unbesetzt)	<b>Zu § 13b UStG</b> (§ 30a UStDV) 182a. Leistungsempfänger als Steuerschuldner
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG</b> 165. Umsätze der Zahntechniker und Zahnärzte	<b>Zu § 13c UStG</b> 182b. Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG</b> (§ 30 UStDV) 166. <b>Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte, Museen usw.</b> (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG) 167. Überlassung von Filmen und Filmvorführungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG) 168. Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG) 169. Zirkusunternehmen, Schausteller und zoologische Gärten (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d UStG)	<b>Zu § 13d UStG</b> 182c. Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG</b> 170. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen ( <b>§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG</b> ) 170a. <b>Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen</b> ( <b>§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG</b> )	<b>Zu § 14 UStG</b> (§§ 31 bis 34 UStDV) 183. Zum Begriff der Rechnung <b>183a. Rechnungserteilungspflicht bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück</b> 184. Rechnung in Form der Gutschrift 184a. Elektronisch übermittelte Rechnung 185. Pflichtangaben in der Rechnung 185a. Rechnungen über Kleinbeträge 186. Fahrausweise als Rechnungen 187. Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen 187a. Rechnungserteilung bei verbilligten Leistungen (§ 10 Abs. 5 UStG) 188. Rechnungserteilung in Einzelfällen 188a. Berichtigung von Rechnungen 189. (unbesetzt) 190. (unbesetzt)
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG</b> 171. Schwimm- und Heilbäder, Bereitstellung von Kureinrichtungen	<b>Zu § 14a UStG</b> 190a. Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen
<b>Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG</b> 172. (weggefallen) 173. Begünstigte Verkehrsarten 174. Begünstigte Beförderungsstrecken 175. Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle 176. (unbesetzt)	<b>Zu § 14b UStG</b> 190b. Aufbewahrung von Rechnungen
<b>Zu § 13 UStG</b> 177. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten 178. Sollbesteuerung in der Bauwirtschaft 179. Sollbesteuerung bei Architekten und Ingenieuren 180. Teilleistungen 181. Istbesteuerung von Anzahlungen	<b>Zu § 14c UStG</b> 190c. Unrichtiger Steuerausweis 190d. Unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)
	<b>Zu § 15 UStG</b> (§§ 35 bis 43 UStDV) 191. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis 192. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer 192a. (weggefallen) 193. Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung 194. Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge

195.	Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen	<b>217e.</b>	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG</b>
196.	unbesetzt	<b>217f.</b>	<b>Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG und andere Formen der Rechtsnachfolge</b>
197.	Vorsteuerabzug bei Repräsentationsaufwendungen	218.	Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs
<b>197a.</b>	<b>(weggefallen)</b>	219.	Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs
198.	Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen und innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen	<b>Zu § 16 UStG</b>	
199.	Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhr im Inland	220.	Steuerberechnung
200.	Abzug der Einfuhrumsatzsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 3 UStG	221.	Beförderungseinzelbesteuerung
201.	<b>Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung</b>	221a.	Fahrzeugeinzelbesteuerung
202.	Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug	222.	Umrechnung von Werten in fremder Währung
203.	Allgemeines zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug	<b>Zu § 17 UStG</b>	
204.	Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen	223.	Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage
205.	Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen im Ausland	224.	Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen
206.	<b>Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Leistungen</b>	<b>Zu § 18 Abs. 1 bis 7 UStG (§§ 46 bis 49 UStDV)</b>	
207.	Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge	225.	Verfahren bei der Besteuerung nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG
208.	Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG	225a.	Voranmeldungszeitraum
209.	(unbesetzt)	226.	Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken abweichen
210.	Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge	227.	<b>(unbesetzt)</b>
211.	(unbesetzt)	228.	Dauerfristverlängerung
212.	Vorsteuerabzug bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts	229.	Vereinfachte Steuerberechnung bei Kreditverkäufen
213.	Vorsteuerabzug bei Überlassung von Gegenständen durch Gesellschafter an die Gesellschaft	230.	Abgabe der Voranmeldungen in Sonderfällen
<b>213a.</b>	<b>Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von gesellschaftsrechtlichen Anteilen</b>	230a.	Abgabe von Voranmeldungen in Neugründungsfällen
<b>213b.</b>	<b>Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen</b>	231.	Verfahren bei der Beförderungseinzelbesteuerung
<b>Zu § 15a UStG (§§ 44 und 45 UStDV)</b>		231a.	Verfahren bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung
214.	Anwendungsgrundsätze	232.	<b>(unbesetzt)</b>
215.	Änderung der Verhältnisse	<b>Zu § 18 Abs. 8 UStG (Abzugsverfahren, §§ 51 bis 58 UStDV) – aufgehoben –</b>	
216.	<b>Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG</b>	233.	<b>(unbesetzt)</b>
217.	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG</b>	234.	<b>(unbesetzt)</b>
<b>217a.</b>	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG</b>	235.	<b>(unbesetzt)</b>
<b>217b.</b>	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG</b>	236.	<b>(unbesetzt)</b>
<b>217c.</b>	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG</b>	237.	<b>(unbesetzt)</b>
<b>217d.</b>	<b>Berichtigung nach § 15a Abs. 6 UStG</b>	238.	<b>(unbesetzt)</b>
		<b>Zu § 18 Abs. 9 UStG (Vorsteuer-Vergütungsverfahren, §§ 59 bis 62 UStDV)</b>	

<p>239. Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende Unternehmer und Vorsteuerbeträge</p> <p>240. Vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossene Vorsteuerbeträge</p> <p>241. Vergütungszeitraum</p> <p>242. Vorsteuer-Vergütungsverfahren</p> <p>243. Vorsteuer-Vergütungsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren</p> <p>244. Unternehmerbescheinigung für Unternehmer, die im Inland ansässig sind</p> <p><b>Zu § 18 Abs. 12 UStG</b></p> <p>245. <b>Umsatzsteuerliche Erfassung von im Ausland ansässigen Unternehmern, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen</b></p> <p><b>Zu § 18a UStG</b></p> <p>245a. Abgabe der Zusammenfassenden Meldung</p> <p>245b. Abgabefrist</p> <p>245c. Angaben für den Meldezeitraum</p> <p>245d. Änderung der Bemessungsgrundlage</p> <p>245e. Berichtigung der ZM</p> <p>245f. <b>(weggefallen)</b></p> <p>245g. <b>(weggefallen)</b></p> <p><b>Zu § 18d UStG</b></p> <p>245h. Zuständigkeit und Verfahren</p> <p><b>Zu § 18e UStG</b></p> <p>245i. Bestätigung einer ausländischen USt-IdNr.</p> <p>245j. Aufbau der USt-IdNrn. der EU-Mitgliedstaaten</p> <p><b>Zu § 18f UStG</b></p> <p>245k. Sicherheitsleistung</p> <p><b>Zu § 19 UStG</b></p> <p>246. Nichterhebung der Steuer</p> <p>247. Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG</p> <p>248. (unbesetzt)</p> <p>249. (unbesetzt)</p> <p>250. (unbesetzt)</p> <p>251. Gesamtumsatz</p> <p>252. Verhältnis des § 19 zu § 24 UStG</p> <p>253. Wechsel der Besteuerungsform</p> <p><b>Zu § 20 UStG</b></p> <p>254. Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten</p>	<p><b>Zu § 22 UStG (§§ 63 bis 68 UStDV)</b></p> <p>255. Ordnungsgrundsätze</p> <p>256. Umfang der Aufzeichnungspflichten</p> <p>256a. Aufzeichnungspflichten bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben</p> <p>257. Aufzeichnungen bei Aufteilung der Vorsteuern</p> <p>258. Erleichterungen der Aufzeichnungspflichten</p> <p>259. Erleichterungen für die Trennung der Bemessungsgrundlagen</p> <p><b>Zu § 23 UStG (§§ 69, 70 UStDV, Anlage der UStDV)</b></p> <p>260. Anwendung der Durchschnittssätze</p> <p>261. Berufs- und Gewerbebezweige</p> <p>262. Umfang der Durchschnittssätze</p> <p>263. Verfahren</p> <p><b>Zu § 24 UStG (§ 71 UStDV)</b></p> <p>264. Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs</p> <p>265. Erzeugnisse im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG</p> <p>266. Steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 ff. UStG im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs</p> <p>267. Ausfuhrlieferungen und Umsätze im Ausland bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben</p> <p>268. Vereinfachungsregelung für Umsätze von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten</p> <p>269. Zusammentreffen der Durchschnittssatzbesteuerung mit anderen Besteuerungsformen</p> <p>270. Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung</p> <p>271. Ausstellung von Rechnungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben</p> <p><b>Zu § 25 UStG (§ 72 UStDV)</b></p> <p>272. Besteuerung von Reiseleistungen</p> <p>273. Steuerfreiheit von Reiseleistungen</p> <p>274. Bemessungsgrundlage bei Reiseleistungen</p> <p>275. Vorsteuerabzug bei Reiseleistungen</p> <p>276. Aufzeichnungspflichten bei Reiseleistungen</p> <p><b>Zu § 25a UStG</b></p> <p>276a. Differenzbesteuerung</p>
--	--

**Zu § 25b UStG**

- 276b. Innergemeinschaftliche  
Dreiecksgeschäfte

**Zu § 25c UStG**

- 276c. Besteuerung von Umsätzen mit  
Anlagegold

**Zu § 25d UStG**

- 276d. Haftung für die schuldhaft nicht  
abgeführte Steuer

**Zu § 26 Abs. 3 UStG**

277. Luftverkehrsunternehmer  
278. Grenzüberschreitende Beförderungen im  
Luftverkehr  
279. Beförderung über Teilstrecken durch  
verschiedene Luftfrachtführer  
280. Gegenseitigkeit  
281. Zuständigkeit

**Zu § 27 UStG**

282. **Übergangsvorschriften**

**Zu § 27a UStG**

- 282a. Antrag auf Erteilung der USt-IdNr.

**Zu § 27b UStG**

- 282b. Umsatzsteuer-Nachschau

**Zu § 29 UStG**

283. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche für  
umsatzsteuerliche Mehr- und  
Minderbelastungen  
284. Anwendungszeitraum

**Abkürzungsverzeichnis**

a.a.O.	=	am angeführten/angegebenen Ort
<b>ABD</b>	=	<b>Ausfuhrbegleitdokument</b>
ABI. EG	=	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaft
ABI. EU	=	Amtsblatt der Europäischen Union
<b>ABMG</b>	=	<b>Autobahnmautgesetz</b>
<b>AEAO</b>	=	<b>Anwendungserlass zur Abgabenordnung</b>
AfA	=	Absetzung für Abnutzung
AG	=	Aktiengesellschaft
AktG	=	Aktiengesetz
AO	=	Abgabenordnung
<b>ATLAS</b>	=	<b>Automatisiertes Tarif- und Lokales Zollabwicklungssystem</b>
AWV	=	Außenwirtschaftsverordnung
BA	=	Bundesagentur für Arbeit
BAnz.	=	Bundesanzeiger
BauGB	=	Baugesetzbuch
<b>BB</b>	=	<b>Betriebsberater</b>
BewG	=	Bewertungsgesetz
BFH	=	Bundesfinanzhof
<b>BFH/NV</b>	=	<b>Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs</b>
BGB	=	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	=	Bundesgesetzblatt
BGH	=	Bundesgerichtshof
BGHZ	=	Sammlung der Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
<b>BHO</b>	=	<b>Bundshaushaltsordnung</b>
BMF	=	Bundesministerium der Finanzen
BMWF	=	Bundesminister für Wirtschaft und Finanzen
BNotO	=	Bundesnotarordnung
BStBl	=	Bundessteuerblatt
BVerfG	=	Bundesverfassungsgericht
<b>BVerwG</b>	=	<b>Bundesverwaltungsgericht</b>
<b>BZSt</b>	=	<b>Bundeszentralamt für Steuern</b>
<b>CEREC</b>	=	<b>Ceramic Reconstruction (Keramische Rekonstruktion)</b>
<b>DB</b>	=	<b>Der Betrieb</b>
<b>EDIFACT</b>	=	<b>Electronic Data Interchange For Administration, Commerce and Transport (Branchenübergreifender internationaler Standard für das Format elektronischer Daten im Geschäftsverkehr)</b>
<b>EEG</b>	=	<b>Gesetz über den Vorrang erneuerbarer Energien</b>
<b>EFTA</b>	=	<b>European Free Trade Association (Europäische Freihandelsassoziation)</b>
EG	=	Europäische Gemeinschaft
<b>EnergieStG</b>	=	<b>Energiesteuergesetz</b>
<b>EnEV</b>	=	<b>Energieeinsparverordnung</b>
EStDV	=	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	=	Einkommensteuergesetz
EStR	=	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	=	Europäische Union
EuGH	=	Europäischer Gerichtshof
EUStBV	=	Einfuhrumsatzsteuer-Befreiungsverordnung
EVO	=	Eisenbahn-Verkehrsordnung
<b>FahrIG</b>	=	<b>Fahrlehrergesetz</b>
<b>FGO</b>	=	<b>Finanzgerichtsordnung</b>
<b>FlurbG</b>	=	<b>Flurbereinigungsgesetz</b>
FVG	=	Finanzverwaltungsgesetz
GewStG	=	Gewerbsteuergesetz
<b>GG</b>	=	<b>Grundgesetz</b>
GmbH	=	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
<b>GOZ</b>	=	<b>Gebührenordnung für Zahnärzte</b>

---

<b>GrEStG</b>	=	<b>Grunderwerbsteuergesetz</b>
<b>GVG</b>	=	<b>Gerichtsverfassungsgesetz</b>
gVV	=	Gemeinschaftliches/gemeinsames Versandverfahren
<b>HeimG</b>	=	<b>Heimgesetz</b>
HFR	=	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	=	Handelsgesetzbuch
HOAI	=	Honorarordnung für Architekten und Ingenieure
<b>IATA</b>	=	<b>International Air Transport Association (Internationale Flug-Transport-Vereinigung)</b>
InsO	=	Insolvenzordnung
InvG	=	Investmentgesetz
<b>JÖSchG</b>	=	<b>Gesetz zum Schutze der Jugend in der Öffentlichkeit</b>
<b>JuSchG</b>	=	<b>Jugendschutzgesetz</b>
<b>JVEG</b>	=	<b>Justizvergütungs- und -entschädigungsgesetz</b>
KG	=	Kommanditgesellschaft
<b>KGaA</b>	=	<b>Kommanditgesellschaft auf Aktien</b>
KHG	=	Krankenhausfinanzierungsgesetz
KO	=	Konkursordnung
KostO	=	Kostenordnung (freiwillige Gerichtsbarkeit)
KStG	=	Körperschaftsteuergesetz
KStR	=	Körperschaftsteuer-Richtlinien
<b>KWG</b>	=	<b>Gesetz über das Kreditwesen</b>
LStR	=	Lohnsteuer-Richtlinien
<b>LuftVG</b>	=	<b>Luftverkehrsgesetz</b>
<b>MwStSystRL</b>	=	<b>Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. 11. 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie; ABI. EU Nr. L 347 S. 1)</b>
NATO	=	North Atlantic Treaty Organization (Organisation für den Nord-Atlantik-Vertrag)
<b>NATO-ZAbk</b>	=	<b>Zusatzabkommen zur North Atlantic Treaty Organization</b>
NJW	=	Neue Juristische Wochenschrift
OHG	=	Offene Handelsgesellschaft
PBefG	=	Personenbeförderungsgesetz
<b>Randnr.</b>	=	<b>Randnummer</b>
<b>RennwLottG</b>	=	<b>Rennwett- und Lotteriegesetz</b>
RFH	=	Reichsfinanzhof
RStBl	=	Reichssteuerblatt
<b>ScheckG</b>	=	<b>Scheckgesetz</b>
SGB	=	Sozialgesetzbuch
<b>SigG</b>	=	<b>Signaturgesetz</b>
<b>SortSchG</b>	=	<b>Sortenschutzgesetz</b>
<b>StDÜV</b>	=	<b>Steuerdaten-Übermittlungsverordnung</b>
StGB	=	Strafgesetzbuch
StVZO	=	Straßenverkehrszulassungsordnung
<b>SvEV</b>	=	<b>Sozialversicherungsentgeltverordnung</b>
<b>TEHG</b>	=	<b>Treibhausgas-Emissionshandelsgesetz</b>
<b>TierZG</b>	=	<b>Tierzuchtgesetz</b>
UmwG	=	Umwandlungsgesetz
UR	=	Umsatzsteuer-Rundschau
UrhG	=	Urheberrechtsgesetz
UStDV	=	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
USt-IdNr.	=	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
UStG	=	Umsatzsteuergesetz
UStR	=	Umsatzsteuer-Richtlinien
<b>UStZustV</b>	=	<b>Umsatzsteuerzuständigkeitsverordnung</b>
<b>VAG</b>	=	<b>Versicherungsaufsichtsgesetz</b>
VersStG	=	Versicherungsteuergesetz
VO	=	Verordnung
<b>VOB</b>	=	<b>Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen</b>



---

<b>WG</b>	=	<b>Wechselgesetz</b>
WoEigG	=	Wohnungseigentumsgesetz
<b>WpHG</b>	=	<b>Wertpapierhandelsgesetz</b>
ZK	=	Zollkodex (Verordnung (EWG) Nr. 2913/92 des Rates)
ZK-DVO	=	Zollkodex-Durchführungsverordnung (Verordnung (EWG) Nr. 2454/93 der Kommission)
ZM	=	Zusammenfassende Meldung
ZollVG	=	Zollverwaltungsgesetz
<b>ZPO</b>	=	<b>Zivilprozessordnung</b>
ZVG	=	Gesetz über die Zwangsversteigerung und die Zwangsverwaltung

---

**Einführung\*)**

<sup>1</sup>Die Umsatzsteuer-Richtlinien **2008** behandeln Zweifelsfragen und Auslegungsfragen von allgemeiner Bedeutung, um eine einheitliche Anwendung des Umsatzsteuerrechts durch die Behörden der Finanzverwaltung sicherzustellen. <sup>2</sup>Sie enthalten außerdem Regelungen, wie zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung in bestimmten Fällen zu verfahren ist.

**Zu § 1 UStG****1. Leistungsaustausch**

(1) <sup>1</sup>Ein Leistungsaustausch setzt voraus, dass Leistender und Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung (Entgelt) gegenübersteht. <sup>2</sup>Für die Annahme eines Leistungsaustauschs müssen Leistung und Gegenleistung in einem wechselseitigen Zusammenhang stehen. <sup>3</sup>Ein Leistungsaustausch kann nur zu Stande kommen, wenn sich die Leistung auf den Erhalt einer Gegenleistung richtet und damit die gewollte, erwartete oder erwartbare Gegenleistung auslöst, so dass schließlich die wechselseitig erbrachten Leistungen miteinander innerlich verbunden sind (BFH-Urteile vom 7. 5. 1981, V R 47/76, BStBl II S. 495, und vom 30. 1. 1997, V R 133/93, BStBl II S. 335). <sup>4</sup>Auch wenn die Gegenleistung für die Leistung des Unternehmers nur im nichtunternehmerischen Bereich verwendbar ist (z.B. eine zugewendete Reise), kann sie Entgelt sein. <sup>5</sup>Der Annahme eines Leistungsaustauschs steht nicht entgegen, dass sich die Entgeltserwartung nicht erfüllt, dass das Entgelt uneinbringlich wird oder dass es sich nachträglich mindert (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, V R 37/84, BStBl II S. 913). <sup>6</sup>Bloße – vorübergehende – Liquiditätsschwierigkeiten des Entgeltschuldners ändern hieran regelmäßig nichts (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, BStBl II S. 562). <sup>7</sup>Auch wenn eine Gegenleistung freiwillig erbracht wird, kann ein Leistungsaustausch vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 17. 2. 1972, V R 118/71, BStBl II S. 405). <sup>8</sup>Leistung und Gegenleistung brauchen sich nicht gleichwertig gegenüberzustehen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1989, a.a.O.). <sup>9</sup>An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 3/82, BStBl II S. 792).

(2) <sup>1</sup>Zur Prüfung der Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen, wenn der Leistungsempfänger die Leistung für Umsätze in Anspruch nimmt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, vgl. BFH-Urteil vom 15. 3. 1993, V R 109/89, BStBl II S. 728. <sup>2</sup>Zur rechtsmissbräuchlichen Gestaltung nach § 42 AO bei „Vorschaltung“ von Minderjährigen in den Erwerb und die Vermietung von Gegenständen (vgl. BFH-Urteile vom 21. 11. 1991, V R 20/87, BStBl 1992 II S. 446, und vom 4. 5. 1994, XI R 67/93, BStBl II S. 829). <sup>3</sup>Ist der Leistungsempfänger ganz oder teilweise nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, ist der Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten sowohl bei der „Vorschaltung“ von Ehegatten als auch bei der „Vorschaltung“ von Gesellschaften nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 22. 10. 1992, V R 33/90, BStBl 1993 II S. 210, vom 4. 5. 1994, a.a.O., und vom 18. 12. 1996, XI R 12/96, BStBl 1997 II S. 374, zu prüfen.

(3) <sup>1</sup>Der Leistungsaustausch umfasst alles, was Gegenstand eines Rechtsverkehrs sein kann. <sup>2</sup>Leistungen im Rechtssinne unterliegen aber nur insoweit der Umsatzsteuer, als sie auch Leistungen im wirtschaftlichen Sinne sind, d.h. Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden verfolgt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 7. 1969, V 94/65, BStBl II S. 637). <sup>3</sup>Die bloße Entgeltentrichtung, insbesondere die Geldzahlung oder Überweisung, ist keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne. <sup>4</sup>Unter welchen Voraussetzungen bei der Schuldübernahme eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne anzunehmen ist vgl. die BFH-Urteile vom 18. 4. 1962, V 246/59 S, BStBl III S. 292, und vom 31. 7. 1969, a.a.O. <sup>5</sup>Die Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktüblich niedrigen Zinsen kann einen steuerbaren Umsatz darstellen (vgl. BFH-Beschluss vom 12. 11. 1987, V B 52/86, BStBl 1988 II S. 156). <sup>6</sup>Vereinbart der Bauherr einer Tiefgarage mit einer Gemeinde den Bau und die Zurverfügungstellung von Stellplätzen für die Allgemeinheit und erhält er dafür einen Geldbetrag, ist in der Durchführung dieses Vertrags ein Leistungsaustausch mit der Gemeinde zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169). <sup>7</sup>Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten stellt für sich allein keine Leistung im wirtschaftlichen Sinne dar (vgl. BFH-Urteil vom 1. 2. 1973, V R 2/70, BStBl II S. 172). <sup>8</sup>Die geschäftsmäßige Ausgabe nicht börsengängiger sog. Optionen (Privatoptionen) auf Warenterminkontrakte gegen Zahlung einer Prämie ist eine steuerbare Leistung (BFH-Urteil vom 28. 11. 1985, V R 169/82, BStBl 1986 II S. 160). <sup>9</sup>Die entgeltliche Anlage und Verwaltung von Vermögenswerten ist grundsätzlich steuerbar. <sup>10</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich

---

\*) Änderungen und Ergänzungen gegenüber den Umsatzsteuer-Richtlinien 2005 sind durch **Fettdruck** hervorgehoben.

der Unternehmer im Auftrag der Geldgeber treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (BFH-Urteil vom 29. 1. 1998, V R 67/96, BStBl II S. 413). <sup>11</sup>Das Anbieten von Leistungen (Leistungsbereitschaft) kann eine steuerbare Leistung sein, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970, V R 159/66, BStBl 1971 II S. 6). <sup>12</sup>Zahlt ein Apotheker einem Hauseigentümer dafür etwas, dass dieser Praxisräume einem Arzt (mietweise oder unentgeltlich) überlässt, kann zwischen dem Apotheker und dem Hauseigentümer ein eigener Leistungsaustausch vorliegen (BFH-Urteil vom 20. 2. 1992, V R 107/87, BStBl II S. 705).

(4) <sup>1</sup>Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn eine Lieferung rückgängig gemacht wird (Rückgabe). <sup>2</sup>Ob eine nicht steuerbare Rückgabe oder eine steuerbare Rücklieferung vorliegt, ist aus der Sicht des ursprünglichen Lieferungsempfängers und nicht aus der Sicht des ursprünglichen Lieferers zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27. 6. 1995, V R 27/94, BStBl II S. 756).

(5) <sup>1</sup>Die Freigabe eines Fußballvertragsspielers oder Lizenzspielers gegen Zahlung einer Ablöseentschädigung vollzieht sich im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen abgebendem und aufnehmendem Verein (vgl. BFH-Urteil vom 31. 8. 1955, V 108/55 U, BStBl III S. 333). <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn die Ablöseentschädigung für die Abwanderung eines Fußballspielers in das Ausland von dem ausländischen Verein gezahlt wird; zum Ort der Leistung in derartigen Fällen vgl. Abschnitt 39 Abs. 2 Satz 4.

(6) <sup>1</sup>Personalgestellungen und -überlassungen gegen Entgelt, auch gegen Aufwendungsersatz, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustauschs. <sup>2</sup>In den folgenden Beispielfällen liegt bei der Freistellung von Arbeitnehmern durch den Unternehmer gegen Erstattung der Aufwendungen wie Lohnkosten, Sozialversicherungsbeiträge und dgl. jedoch kein Leistungsaustausch vor:

#### Freistellung

1. für Luftschutz- und Katastrophenschutzübungen;
2. für Sitzungen des Gemeinderats oder seiner Ausschüsse;
3. an das Deutsche Rote Kreuz, das Technische Hilfswerk, den Malteser Hilfsdienst, die Johanniter Unfallhilfe oder den Arbeiter Samariter Bund;
4. an die Feuerwehr für Zwecke der Ausbildung, zu Übungen und zu Einsätzen;
5. für Wehrübungen;
6. zur Teilnahme an der Vollversammlung einer Handwerkskammer, an Konferenzen, Lehrgängen und dgl. einer Industriegewerkschaft, für eine Tätigkeit im Vorstand des Zentralverbands Deutscher Schornsteinfeger e.V., für die Durchführung der Gesellenprüfung im Schornsteinfegerhandwerk;
7. für Sitzungen der Vertreterversammlung und des Vorstands der Verwaltungsstellen der Bundesknappschaft;
8. für die ehrenamtliche Tätigkeit in den Selbstverwaltungsorganen der Allgemeinen Ortskrankenkassen, bei Innungskrankenkassen und ihren Verbänden;
9. als Heimleiter in Jugenderholungsheimen einer Industriegewerkschaft;
10. von Bergleuten für Untersuchungen durch das Berufsgenossenschaftliche Forschungsinstitut für Arbeitsmedizin;
11. für Kurse der Berufsgenossenschaft zur Unfallverhütung.

(7) <sup>1</sup>Bei der Abgrenzung zwischen steuerbarer Leistung und nicht steuerbarer Beistellung von Personal des Auftraggebers ist unter entsprechender Anwendung der Grundsätze der sog. Materialbeistellung (vgl. Abschnitt 27 Abs. 2 bis 4) darauf abzustellen, ob der Auftraggeber an den Auftragnehmer selbst eine Leistung (als Gegenleistung) bewirken oder nur zur Erbringung der Leistung durch den Auftragnehmer beitragen will. <sup>2</sup>Soweit der Auftraggeber mit der Beistellung seines Personals an der Erbringung der bestellten Leistung mitwirkt, wird dadurch zugleich auch der Inhalt der gewollten Leistung näher bestimmt. <sup>3</sup>Ohne entsprechende Beistellung ist es Aufgabe des Auftragnehmers, sämtliche Mittel für die Leistungserbringung selbst zu beschaffen. <sup>4</sup>Daher sind Beistellungen nicht Bestandteil des Leistungsaustauschs, wenn sie nicht im Austausch für die gewollte Leistung aufgewendet werden.

(8) <sup>1</sup>Eine nicht steuerbare Beistellung von Personal des Auftraggebers setzt voraus, dass das Personal nur im Rahmen der Leistung des Auftragnehmers für den Auftraggeber eingesetzt wird. <sup>2</sup>Der Einsatz von Personal des Auftraggebers für Umsätze des Auftragnehmers an Drittkunden muss vertraglich und tatsächlich ausgeschlossen sein. <sup>3</sup>Der Auftragnehmer hat dies sicherzustellen und trägt hierfür die objektive Beweislast. <sup>4</sup>Die Entlohnung des überlassenen Personals muss weiterhin ausschließlich durch den Auftraggeber erfolgen. <sup>5</sup>Ihm allein muss auch grundsätzlich das

Weisungsrecht obliegen. <sup>6</sup>Dies kann nur in dem Umfang eingeschränkt und auf den Auftragnehmer übertragen werden, soweit es zur Erbringung der Leistung erforderlich ist.

(9) <sup>1</sup>Das Bestehen einer Gewinngemeinschaft (Gewinnpoolung) beinhaltet für sich allein noch keinen Leistungsaustausch zwischen den Beteiligten (vgl. BFH-Urteil vom 26. 7. 1973, V R 42/70, BStBl II S. 766). <sup>2</sup>Bei einer Innengesellschaft ist kein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaftern und Innengesellschaft, sondern nur unter den Gesellschaftern denkbar (vgl. BFH-Urteil vom 27. 5. 1982, V R 110 und 111/81, BStBl II S. 678).

(10) <sup>1</sup>Ein Leistungsaustausch bezogen auf Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen für eine Personengesellschaft durch einen Gesellschafter gegen Vergütung setzt voraus, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht, also ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36, und Abschnitt 6). <sup>2</sup>Die Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer Kassenärztlichen Vereinigung ist keine sonstige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustauschs, wie sie von einem Unternehmer durch geschäftliche Betätigung gegenüber Dritten erbracht wird (BFH-Urteil vom 4. 11. 1982, V R 4/77, BStBl 1983 II S. 156).

(11) <sup>1</sup>Werden auf Grund des BauGB Betriebsverlagerungen vorgenommen, handelt es sich dabei um umsatzsteuerbare Leistungen des betreffenden Unternehmers an die Gemeinde oder den Sanierungsträger; das Entgelt für diese Leistungen besteht in den Entschädigungsleistungen. <sup>2</sup>Reichen die normalen Entschädigungsleistungen nach dem BauGB nicht aus und werden zur anderweitigen Unterbringung eines von der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme betroffenen gewerblichen Betriebs zusätzliche Sanierungsfördermittel in Form von Zuschüssen eingesetzt, sind sie als Teil des Entgelts für die oben bezeichnete Leistung des Unternehmers anzusehen.

(12) <sup>1</sup>Nach § 181 BauGB soll die Gemeinde bei der Durchführung des BauGB zur Vermeidung oder zum Ausgleich wirtschaftlicher Nachteile, die für den Betroffenen in seinen persönlichen Lebensumständen eine besondere Härte bedeuten, auf Antrag einen Geldausgleich im Billigkeitswege gewähren. <sup>2</sup>Ein solcher Härteaussgleich ist, wenn er einem Unternehmer gezahlt wird, nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung des Unternehmers gegenüber der Gemeinde anzusehen; es handelt sich vielmehr um eine nicht steuerbare Zuwendung. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn dem Eigentümer eines Gebäudes ein Zuschuss gewährt wird

1. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB;
2. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat;
3. für andere der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung dienende Maßnahmen an einem Gebäude, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat;
4. **<sup>1</sup>für die Durchführung einer Ordnungsmaßnahme nach § 146 Abs. 3 BauGB, soweit der Zuschuss dem Grundstückseigentümer als Gebäude-Restwertentschädigung gezahlt wird. <sup>2</sup>Werden im Rahmen der Maßnahme die beim Grundstückseigentümer anfallenden Abbruchkosten gesondert vergütet, sind diese Beträge Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung des Grundstückseigentümers an die Gemeinde.**

<sup>4</sup>Voraussetzung ist, dass in den Fällen der Nummern 2 und 3 der Zuschuss aus Sanierungsfördermitteln zur Deckung der Kosten der Modernisierung und Instandsetzung nur insoweit gewährt wird, als diese Kosten nicht vom Eigentümer zu tragen sind.

(13) <sup>1</sup>Der Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren nach dem FlurbG und im Umlegungsverfahren nach dem BauGB unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>In den Fällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird. <sup>3</sup>Ggf. kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG in Betracht.

(14) Zum Bauen auf fremdem Boden vgl. BMF-Schreiben vom 23. 7. 1986, BStBl I S. 432, zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Erschließungsmaßnahmen vgl. BMF-Schreiben vom 31. 5. 2002, BStBl I S. 631, **und zu Kraftstofflieferungen im Kfz-Leasingbereich vgl. BMF-Schreiben vom 15. 6. 2004, BStBl I S. 605.**

(15) <sup>1</sup>Die Teilnahme eines Händlers an einem Verkaufswettbewerb seines Lieferanten, dessen Gegenstand die vertriebenen Produkte sind, begründet regelmäßig keinen Leistungsaustausch (BFH-Urteil vom 9. 11. 1994, XI R 81/92, BStBl 1995 II S. 277). <sup>2</sup>Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Verkaufswettbewerben vgl. auch Abschnitte 149 und 151.

(16) In den Fällen des Folgerechts beim Weiterverkauf des Originals eines Werks der bildenden Künste (vgl. § 26 UrhG) besteht zwischen dem Anspruchsberechtigten (Urheber bzw. Rechtsnachfolger) und dem Zahlungsverpflichteten (Veräußerer) auf Grund mangelnder vertraglicher Beziehungen kein Leistungsaustauschverhältnis.

## 2. Verwertung von Sachen

(1) <sup>1</sup>Bei der Sicherungsübereignung erlangt der Sicherungsnehmer zu dem Zeitpunkt, in dem er von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht, auch die Verfügungsmacht über das Sicherungsgut. <sup>2</sup>Die Verwertung der zur Sicherheit übereigneten Gegenstände **durch den Sicherungsnehmer** außerhalb des Insolvenzverfahrens führt zu zwei Umsätzen (sog. Doppelumsatz), und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1987, V R 57/79, BStBl II S. 741). <sup>3</sup>Entsprechendes gilt bei der Versteigerung verfallener Pfandsachen durch den Pfandleiher (vgl. BFH-Urteil vom 16. 4. 1997, XI R 87/96, BStBl II S. 585). **<sup>4</sup>Veräußert der Sicherungsgeber das Sicherungsgut hingegen im eigenen Namen auf Rechnung des Sicherungsnehmers, erstarkt die ursprüngliche Sicherungsübereignung zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer, während zugleich zwischen dem Sicherungsnehmer (Kommittent) und dem Sicherungsgeber (Kommissionär) eine Lieferung nach § 3 Abs. 3 UStG vorliegt, bei der der Sicherungsgeber (Verkäufer, Kommissionär) als Abnehmer gilt; die entgeltliche Lieferung gegenüber dem Dritten wird in der Folge vom Sicherungsgeber ausgeführt (Dreifachumsatz, vgl. BFH-Urteile vom 6. 10. 2005, V R 20/04, BStBl 2006 II S. 931, und vom 30. 3. 2006, V R 9/03, BStBl II S. 933)** <sup>5</sup>Zwei Umsätze liegen vor, wenn die Verwertung vereinbarungsgemäß vom Sicherungsgeber im Namen des Sicherungsnehmers vorgenommen wird oder die Verwertung zwar durch den Sicherungsnehmer, aber im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsgebers **in dessen Namen** stattfindet. <sup>6</sup>Dies schließt jedoch nicht aus, dass vor der Verwertung des Sicherungsguts dieses zum Zwecke der Auswechslung des Sicherungsgebers durch den Sicherungsgeber an einen Dritten geliefert wird, ohne dass ein Doppel- **oder Dreifachumsatz** vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 9. 3. 1995, V R 102/89, BStBl II S. 564). <sup>7</sup>Ein Doppel- **oder Dreifachumsatz** ist auch nicht gegeben, wenn bei der Sicherungsverwertung im Insolvenzverfahren der Insolvenzverwalter von seinem Recht zur freihändigen Verwertung **eines sicherungsübereigneten Gegenstands** nach § 166 Abs. 1 InsO Gebrauch macht.

(2) Wird im Rahmen der Zwangsvollstreckung eine Sache durch den Gerichtsvollzieher oder ein anderes staatliches Vollstreckungsorgan öffentlich versteigert oder freihändig verkauft, liegt darin keine Lieferung des Vollstreckungsschuldners an das jeweilige Bundesland, dem die Vollstreckungsorgane angehören, und keine Lieferung durch dieses an den Erwerber, sondern es handelt sich um eine Lieferung des Vollstreckungsschuldners unmittelbar an den Erwerber (vgl. BFH-Urteile vom 19. 12. 1985, V R 139/76, BStBl 1986 II S. 500, und vom 16. 4. 1997, XI R 87/96, BStBl II S. 585).

(3) <sup>1</sup>Werden **während des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Sicherungsgebers** Wirtschaftsgüter verwertet, an denen ein Sicherungseigentum bestellt war, legt § 171 Abs. 1 und 2 InsO dem Sicherungsnehmer einen Kostenbeitrag auf. <sup>2</sup>Die Feststellungskostenpauschale und die Verwertungskostenpauschale bzw. die tatsächlichen Kosten der Verwertung sind kein Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung des Insolvenzschuldners – vertreten durch den Insolvenzverwalter – an den Sicherungsnehmer. <sup>3</sup>**Vereinbaren der absonderungsberechtigte Gläubiger und der Insolvenzverwalter, dass der Insolvenzverwalter den Gegenstand, der den Gläubiger zur Absonderung berechtigt, z.B. ein Grundstück, für Rechnung des Gläubigers (hier: des Grundpfandgläubigers) veräußert und vom Veräußerungserlös einen bestimmten Betrag für die Masse einbehalten darf, führt der Insolvenzverwalter neben der Grundstückslieferung an den Erwerber eine sonstige entgeltliche Leistung an den Grundpfandgläubiger aus.** <sup>4</sup>**Der für die Masse einbehaltene Betrag ist in diesem Fall Entgelt für eine Leistung; mit der freihändigen Verwertung eines Gegenstands, an dem eine Absonderungsrecht eines Sicherungsgebers besteht, erbringt der Insolvenzverwalter hingegen diesem gegenüber keine Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 2005, V R 31/04, BStBl 2007 II S. 103).**

(4) Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei der Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens vgl. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG und Abschnitt 182a Abs. 2 **Satz 1** Nr. 3.

### 3. Schadensersatz

(1) <sup>1</sup>Im Falle einer echten Schadensersatzleistung fehlt es an einem Leistungsaustausch. <sup>2</sup>Der Schadensersatz 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. <sup>3</sup>Echter Schadensersatz ist insbesondere gegeben bei Schadensbeseitigung durch den Schädiger oder durch einen von ihm beauftragten selbständigen Erfüllungsgehilfen, bei Zahlung einer Geldentschädigung durch den Schädiger, bei Schadensbeseitigung durch den Geschädigten oder in dessen Auftrag durch einen Dritten ohne einen besonderen Auftrag des Ersatzverpflichteten; **in Leasingfällen vgl. jedoch Absatz 9.** <sup>4</sup>Ein Schadensersatz ist dagegen dann nicht anzunehmen, wenn die Ersatzleistung tatsächlich die – wenn auch nur teilweise – Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 22. 11. 1962, V 192/60 U, BStBl 1963 III S. 106, und vom 19. 10. 2001, V R 48/00, BStBl 2003 II S. 210, sowie Abschnitt 150 Abs. 3 Satz 5). <sup>5</sup>Beseitigt der Geschädigte im Auftrag des Schädigers einen ihm zugefügten Schaden selbst, ist die Schadensersatzleistung als Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 3. 1965, V 37/62 S, BStBl III S. 303). **<sup>6</sup>Zur Abgrenzung zur sonstigen Leistung vgl. auch Abschnitt 24.**

(2) <sup>1</sup>Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (vgl. auch BFH-Urteil vom 10. 7. 1997, V R 94/96, BStBl II S. 707). <sup>2</sup>Hat der Leistungsempfänger die Vertragsstrafe an den leistenden Unternehmer zu zahlen, ist sie deshalb nicht Teil des Entgelts für die Leistung. <sup>3</sup>Zahlt der leistende Unternehmer die Vertragsstrafe an den Leistungsempfänger, liegt darin keine Entgeltminderung (vgl. BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 58/93, BStBl II S. 589). <sup>4</sup>Die Entschädigung, die ein Verkäufer nach den Geschäftsbedingungen vom Käufer verlangen kann, wenn dieser innerhalb bestimmter Fristen seinen Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag nicht nachkommt (Schadensersatz wegen Nichterfüllung), ist nicht Entgelt, sondern Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 1961, V 263/58 U, BStBl III S. 300). <sup>5</sup>Eine Willenserklärung, durch die der Unternehmer seinem zur Übertragung eines Vertragsgegenstands unfähig gewordenen Schuldner eine Ersatzleistung in Geld gestattet, kann nicht als sonstige Leistung (Rechtsverzicht) beurteilt werden. <sup>6</sup>Die Ersatzleistung ist echter Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 12. 11. 1970, V R 52/67, BStBl 1971 II S. 38). <sup>7</sup>Auch die Vergütung, die der Unternehmer nach Kündigung oder vertraglicher Auflösung eines Werklieferungsvertrags vereinnahmt, ohne an den Besteller die bereitgestellten Werkstoffe oder das teilweise vollendete Werk geliefert zu haben, ist kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts (vgl. BFH-Urteil vom 27. 8. 1970, V R 159/66, BStBl 1971 II S. 6). <sup>8</sup>Zum Leistungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen vgl. Abschnitt 28.

(3) <sup>1</sup>Erhält ein Unternehmer die Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens erstattet, handelt es sich dabei nicht um einen Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, sondern um Schadensersatz. <sup>2</sup>Die Mahngebühren oder Mahnkosten, die ein Unternehmer von säumigen Zahlern erhebt und auf Grund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen – z.B. Mahnschreiben – als solche nachweist, sind ebenfalls nicht das Entgelt für eine besondere Leistung. <sup>3</sup>Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen und Prozesszinsen (vgl. z.B. §§ 288, 291 BGB; § 353 HGB) sind als Schadensersatz zu behandeln. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt für Nutzungszinsen, die z.B. nach § 641 Abs. 4 BGB von der Abnahme des Werkes an erhoben werden. <sup>5</sup>Als Schadensersatz sind auch die nach den Artikeln 48 und 49 WG sowie den Artikeln 45 und 46 ScheckG im Falle des Rückgriffs zu zahlenden Zinsen, Kosten des Protestes und Vergütungen zu behandeln.

(4) <sup>1</sup>Die Ausgleichszahlung für Handelsvertreter nach § 89b HGB ist kein Schadensersatz, sondern eine Gegenleistung des Geschäftsherrn für erlangte Vorteile aus der Tätigkeit als Handelsvertreter. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn der Ausgleichsanspruch durch den Tod des Handelsvertreters fällig wird (BFH-Urteile vom 26. 9. 1968, V 196/65, BStBl 1969 II S. 210, und vom 25. 6. 1998, V R 57/97, BStBl 1999 II S. 102).

(5) <sup>1</sup>Entschädigungen an den Mieter oder Vermieter für die vorzeitige Räumung der Mieträume und die Aufgabe des noch laufenden Mietvertrags sind nicht Schadensersatz, sondern Leistungsentgelt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 2. 1969, V 102/65, BStBl II S. 386 und Abschnitt 76 Abs. 1). <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer zur Vermeidung einer Enteignung auf die vertragliche Regelung eingegangen ist. <sup>3</sup>Ob die Vertragsparteien die Zahlung als Schadensersatz bezeichnen oder vereinbaren, nur die durch die Freimachung entstandenen tatsächlichen Aufwendungen zu erstatten, ist unbeachtlich (vgl. BFH-Urteile vom 27. 2. 1969, V 144/65, BStBl II S. 387, und vom 7. 8. 1969, V 177/65, BStBl II S. 696). <sup>4</sup>Entschädigungen, die als Folgewirkung einer Enteignung nach § 96 BauGB gezahlt werden, sind kein Schadensersatz und daher steuerbar (BFH-Urteil vom 10. 2. 1972, V R 119/68, BStBl II S. 403; vgl. auch BFH-Urteil vom 24. 6. 1992, V R 60/88, BStBl II S. 986).

(6) <sup>1</sup>Die Ersatzleistung auf Grund einer Warenkreditversicherung stellt nicht die Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung dar, sondern nicht steuerbaren Schadensersatz. <sup>2</sup>Zur Frage des

Leistungsaustauschs bei Zahlungen von Fautfrachten wegen Nichterfüllung eines Chartervertrags vgl. BFH-Urteil vom 22. 1. 1970, V R 118/66, BStBl II S. 363.

(7) <sup>1</sup>In Gewährleistungsfällen ist die Erstattung der Material- und Lohnkosten, die ein Vertragshändler auf Grund vertraglicher Vereinbarungen für die Beseitigung von Mängeln an den bei ihm gekauften Gegenständen vom Hersteller ersetzt bekommt, echter Schadensersatz, wenn sich der Gewährleistungsanspruch des Kunden nicht gegen den Hersteller, sondern gegen den Vertragshändler richtet (vgl. BFH-Urteil vom 16. 7. 1964, V 23/60 U, BStBl III S. 516). <sup>2</sup>In diesen Fällen erfüllt der Händler mit der Garantieleistung unentgeltlich eine eigene Verpflichtung gegenüber dem Kunden aus dem Kaufvertrag und erhält auf Grund seiner Vereinbarung mit dem Herstellerwerk von diesem den durch den Materialfehler erlittenen, vom Werk zu vertretenden Schaden ersetzt (BFH-Urteil vom 17. 2. 1966, V 58/63, BStBl III S. 261). <sup>3</sup>Wegen der Einzelheiten bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von Garantieleistungen und Freinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft vgl. BMF-Schreiben vom 3. 12. 1975, BStBl I S. 1132. <sup>4</sup>Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Garantieleistungen in der Reifenindustrie vgl. BMF-Schreiben vom 21. 11. 1974, BStBl I S. 1021.

(8) <sup>1</sup>Die Entschädigung der Zeugen und der ehrenamtlichen Richter nach dem JVEG ist echter Schadensersatz. <sup>2</sup>Die Vergütung von Sachverständigen, Dolmetschern und Übersetzern nach Abschnitt 3 JVEG ist dagegen Entgelt für eine Leistung.

(9) <sup>1</sup>**Die Zahlung eines Minderwertausgleichs ist nicht als Schadensersatz zu beurteilen, wenn der wertgeminderte Gegenstand zum Gebrauch im Rahmen eines Leasingvertrags überlassen wurde (vgl. BGH-Urteil vom 1. 3. 2000, VIII ZR 177/99, BB S. 899).** <sup>2</sup>Auf die Art des Leasingvertrags und des überlassenen Leasinggegenstands sowie die Ursache für die Wertminderung kommt es dabei nicht an. <sup>3</sup>Dies gilt z.B. auch bei Leasingverträgen mit Restwertausgleich.

(10) **Die Ausgleichszahlung für beim Bau einer Überlandleitung entstehende Flurschäden durch deren Betreiber an den Grundstückseigentümer ist kein Schadensersatz, sondern Entgelt für die Duldung der Flurschäden durch den Eigentümer (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 2004, V R 30/04, BStBl II 2005 S. 802).**

#### 4. Mitgliederbeiträge

(1) <sup>1</sup>Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. <sup>2</sup>Erbringt die Vereinigung dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt sie dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Tätigkeit, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteile vom 4. 7. 1985, V R 107/76, BStBl 1986 II S. 153, und vom 7. 11. 1996, V R 34/96, BStBl 1997 II S. 366).

(2) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Annahme echter Mitgliederbeiträge ist, dass die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet werden. <sup>2</sup>Die Gleichheit ist auch dann gewahrt, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder, z.B. Lebensalter, Stand, Vermögen, Einkommen, Umsatz, abgestuft wird (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, V R 46/92, BStBl II S. 957). <sup>3</sup>Allein aus der Gleichheit oder aus einem gleichen Bemessungsmaßstab kann auf die Eigenschaft der Zahlungen als echte Mitgliederbeiträge nicht geschlossen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, a.a.O.).

(3) <sup>1</sup>Beitragszahlungen, die Mitglieder einer Interessenvereinigung der Lohnsteuerzahler, z.B. Lohnsteuerhilfeverein, erbringen, um deren in der Satzung vorgesehene Hilfe in Lohnsteuersachen in Anspruch nehmen zu können, sind Entgelte für steuerbare Sonderleistungen dieser Vereinigung. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn ein Mitglied im Einzelfall trotz Beitragszahlung auf die Dienste der Interessenvereinigung verzichtet, weil die Bereitschaft der Interessenvereinigung, für dieses Mitglied tätig zu werden, eine Sonderleistung ist (vgl. BFH-Urteil vom 9. 5. 1974, V R 128/71, BStBl II S. 530).

(4) Umlagen, die ein Wasserversorgungszweckverband satzungsgemäß zur Finanzierung der gemeinsamen Anlagen, der betriebsnotwendigen Vorratshaltung und der Darlehenstilgung entsprechend der Wasserabnahme durch die Mitgliedsgemeinden erhebt, sind Leistungsentgelte (BFH-Urteil vom 4. 7. 1985, V R 35/78, BStBl II S. 559).

(5) <sup>1</sup>Eine aus Mietern und Grundstückseigentümern eines Einkaufszentrums bestehende Werbegemeinschaft erbringt gegenüber ihren Gesellschaftern steuerbare Leistungen, wenn sie

Werbemaßnahmen für das Einkaufszentrum vermittelt oder ausführt und zur Deckung der dabei entstehenden Kosten entsprechend den Laden- bzw. Verkaufsflächen gestaffelte Umlagen von ihren Gesellschaftern erhebt (BFH-Urteil vom 4. 7. 1985, V R 107/76, a.a.O.).<sup>2</sup>Allein die unterschiedliche Höhe der von Mitgliedern erhobenen Umlagen führt nicht zur Annahme eines Leistungsaustauschs zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedern (vgl. BFH-Urteil vom 18. 4. 1996, V R 123/93, BStBl II S. 387).

(6)<sup>1</sup>Die Abgabe von Druckerzeugnissen an die Mitglieder ist nicht als steuerbare Leistung der Vereinigung anzusehen, wenn es sich um Informationen und Nachrichten aus dem Leben der Vereinigung handelt.<sup>2</sup>Steuerbare Sonderleistungen liegen jedoch vor, wenn es sich um Fachzeitschriften handelt, die das Mitglied andernfalls gegen Entgelt im freien Handel beziehen müsste.

(7)<sup>1</sup>Bewirkt eine Vereinigung Leistungen, die zum Teil den Einzelbelangen, zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, sind die Beitragszahlungen in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliederbeiträge aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1963, V 47/61 U, BStBl 1964 III S. 147).<sup>2</sup>Der auf die steuerbaren Leistungen entfallende Anteil der Beiträge entspricht der Bemessungsgrundlage, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen ist (vgl. Abschnitt 158 Abs. 1).

## 5. Geschäftsveräußerung

### Geschäftsveräußerung im Ganzen

(1)<sup>1</sup>Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG liegt vor, wenn die wesentlichen Grundlagen eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs an einen Unternehmer für dessen Unternehmen übertragen werden.<sup>2</sup>Voraussetzung dabei ist, dass eine organische Zusammenfassung von Sachen und Rechten übertragen wird, die dem Erwerber die Fortführung des Unternehmens oder des in der Gliederung gesondert geführten Teils ohne großen finanziellen Aufwand ermöglicht (BFH-Urteil vom 28. 11. 2002, V R 3/01, BStBl 2004 II S. 665).<sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn der Erwerber mit dem Erwerb des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs seine unternehmerische Tätigkeit beginnt (vgl. Abschnitt 19 Abs. 1) oder diese nach dem Erwerb in veränderter Form fortführt, nicht jedoch, wenn er beabsichtigt, die übernommene Geschäftstätigkeit sofort abzuwickeln (vgl. EuGH-Urteil vom 27. 11. 2003, C-497/01, EuGHE I S. 14393).<sup>4</sup>Das Vorliegen der Voraussetzungen für eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann nicht mit der Begründung verneint werden, es werde noch kein „lebendes Unternehmen“ übertragen, da der tatsächliche Betrieb des Unternehmens noch nicht aufgenommen worden sei (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl 2003 II S. 430).<sup>5</sup>Eine Geschäftsveräußerung kann **bei der Veräußerung z.B. an den Erwerber verpachteter Gegenstände auch** vorliegen, wenn **die veräußerten Gegenstände keinem gewerblichen Unternehmen dienen** (vgl. BFH-Urteil vom 10. 5. 1961, V 222/58 U, BStBl III S. 322), **nicht hingegen, wenn verpachtete Gegenstände, die kein Verpachtungsunternehmen darstellen, nach Beendigung der Pacht veräußert werden** (vgl. BFH-Urteile vom 18. 1. 2005, V R 53/02, BFH/NV S. 810, und vom 24. 2. 2005, V R 45/02, BStBl II 2007 S. 61).<sup>6</sup>Bei entgeltlicher oder unentgeltlicher Übereignung eines Unternehmens oder eines gesondert geführten Betriebs im Ganzen ist eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung auch dann anzunehmen, wenn einzelne unwesentliche Wirtschaftsgüter davon ausgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 1. 8. 2002, V R 17/01, BStBl 2004 II S. 626).<sup>7</sup>Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen liegt z.B. bei einer Einbringung eines Betriebs in eine Gesellschaft auch dann vor, wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere auch die dem Unternehmen dienenden Grundstücke, nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens oder des gesondert geführten Betriebs durch den Erwerber gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 15. 10. 1998, V R 69/97, BStBl 1999 II S. 41, und vom 4. 7. 2002, V R 10/01, BStBl II 2004 S. 662).<sup>8</sup>Hiervon kann z.B. ausgegangen werden, wenn ein dem Unternehmen dienendes Grundstück für zehn Jahre mit Verlängerungsoption zur Fortführung des Unternehmens an den Übernehmer vermietet wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 2002, a.a.O.).<sup>9</sup>Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung kann auf mehreren zeitlich versetzten Kausalgeschäften beruhen, wenn diese in einem engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen und die Übertragung des ganzen Vermögens auf einen Erwerber zur Beendigung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit – insbesondere auch für den Erwerber – offensichtlich ist (BFH-Urteil vom 1. 8. 2002, a.a.O.).<sup>10</sup>**Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung eines Unternehmens kann auch vorliegen, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung eines verpachteten Grundstücks aus unternehmerischen Gründen vorübergehend auf die Pachtzinszahlungen verzichtet wird** (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 78/03, BStBl II S. 849).



## Wesentliche Grundlagen

(2) <sup>1</sup>Welches die wesentlichen Grundlagen sind, richtet sich nach den tatsächlichen Verhältnissen im Zeitpunkt der Übereignung (BFH-Urteil vom 25. 11. 1965, V 173/63 U, BStBl 1966 III S. 333). <sup>2</sup>Auch ein einzelnes Grundstück kann wesentliche Betriebsgrundlage sein. <sup>3</sup>Bei einem Herstellungsunternehmer bilden die Betriebsgrundstücke mit den Maschinen und sonstigen der Fertigung dienenden Anlagen regelmäßig die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens (vgl. BFH-Urteil vom 5. 2. 1970, V R 161/66, BStBl II S. 365). <sup>4</sup>Gehören zu den wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bzw. des Betriebs nicht eigentumsfähige Güter, z.B. Gebrauchs- und Nutzungsrechte an Sachen, Forderungen, Dienstverträge, Geschäftsbeziehungen usw., muss der Unternehmer diese Rechte auf den Erwerber übertragen, soweit sie für die Fortführung des Unternehmens erforderlich sind. <sup>5</sup>Wird das Unternehmen bzw. der Betrieb in gepachteten Räumen und mit gepachteten Maschinen unterhalten, gehört das Pachtrecht zu den wesentlichen Grundlagen. <sup>6</sup>Dieses Pachtrecht muss der Veräußerer auf den Erwerber übertragen, indem er ihm die Möglichkeit verschafft, mit dem Verpächter einen Pachtvertrag abzuschließen, so dass der Erwerber die dem bisherigen Betrieb dienenden Räume usw. unverändert nutzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1968, V 225/65, BStBl 1969 II S. 303). <sup>7</sup>Eine Übereignung in mehreren Akten ist dann als eine Geschäftsveräußerung anzusehen, wenn die einzelnen Teilakte in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und der Wille auf Erwerb des Unternehmens gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1982, VII R 105/79, BStBl II S. 483). <sup>8</sup>Eine Übereignung ist auch anzunehmen, wenn der Erwerber beim Übergang des Unternehmens Einrichtungsgegenstände, die ihm bereits vorher zur Sicherung übereignet worden sind, und Waren, die er früher unter Eigentumsvorbehalt geliefert hat, übernimmt (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1967, V 240/64, BStBl III S. 684).

## In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführte Betriebe

(3) <sup>1</sup>Ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn er wirtschaftlich selbständig ist. <sup>2</sup>Dies setzt voraus, dass der veräußerte Teil des Unternehmens einen für sich lebensfähigen Organismus gebildet hat, der unabhängig von den anderen Geschäften des Unternehmens nach Art eines selbständigen Unternehmens betrieben worden ist und nach außen hin ein selbständiges, in sich abgeschlossenes Wirtschaftsgebilde gewesen ist. <sup>3</sup>Dabei ist nicht Voraussetzung, dass mit dem Unternehmen oder mit dem in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Teil in der Vergangenheit bereits Umsätze erzielt wurden; die Absicht, Umsätze erzielen zu wollen, muss jedoch anhand objektiver, vom Unternehmer nachzuweisender Anhaltspunkte spätestens im Zeitpunkt der Übergabe bestanden haben (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, a.a.O.). <sup>4</sup>Soweit einkommensteuerrechtlich eine Teilbetriebsveräußerung angenommen wird (vgl. R 16 Abs. 3 EStR 2005), kann umsatzsteuerrechtlich von der Veräußerung eines gesondert geführten Betriebs ausgegangen werden. <sup>5</sup>Veräußert ein Beförderungsunternehmer, der Güterbeförderungen mit mehreren Kraftfahrzeugen betreibt, einen dem Güterfernverkehr dienenden Lastzug, und verzichtet er auf die Konzession zugunsten des Erwerbers, liegt nicht die Übereignung eines in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betriebs vor (vgl. BFH-Urteil vom 1. 12. 1966, V 226/64, BStBl 1967 III S. 161).

(4) <sup>1</sup>Eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung ist kein Verwendungsumsatz im Sinne des § 15 Abs. 2 UStG (BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, a.a.O.). <sup>2</sup>Zur Vorsteuerberichtigung des Erwerbers vgl. Abschnitt 217 ff.

(5) Liegen bei einer unentgeltlichen Übertragung die Voraussetzungen für eine Geschäftsveräußerung nicht vor, kann eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe (vgl. Abschnitt 24a) in Betracht kommen.

## 6. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

(1) <sup>1</sup>Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (vgl. BFH-Urteil vom 23. 7. 1959, V 6/58 U, BStBl III S. 379). <sup>2</sup>Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter werden durch § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG erfasst (vgl. Abschnitte 24a bis 24c). <sup>3</sup>An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 3/82, BStBl II S. 792). <sup>4</sup>Das ist z.B. der Fall, wenn ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 4. 2002, V R 65/00, BStBl II S. 782).

---

**Gründung von Gesellschaften, Eintritt neuer Gesellschafter**

(2) <sup>1</sup>Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl II S. 1022). <sup>2</sup>Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften bei der erstmaligen Ausgabe von Anteilen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357). <sup>3</sup>Zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen vgl. Abschnitt 25 Abs. 7. <sup>4</sup>Dagegen sind Sacheinlagen eines Gesellschafters umsatzsteuerbar, wenn es sich um Lieferungen und sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens handelt und keine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. <sup>5</sup>Die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Einzelunternehmer in die neu gegründete Gesellschaft ist auf die Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet (vgl. BFH-Urteile vom 8. 11. 1995, XI R 63/94, BStBl 1996 II S. 114, und vom 15. 5. 1997, V R 67/94, BStBl II S. 705). <sup>6</sup>Als Entgelt für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft kommt neben der Verschaffung der Beteiligung an der Gesellschaft auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters durch die Gesellschaft in Betracht, wenn der einbringende Gesellschafter dadurch wirtschaftlich entlastet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 5. 1997, a.a.O.). <sup>7</sup>Zum Nachweis der Voraussetzung, dass der Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft tatsächlich vollzogen worden ist, vgl. BFH-Urteil vom 8. 11. 1995, a.a.O.

**Leistungsaustausch oder nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag**

(3) <sup>1</sup>Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. <sup>2</sup>Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. <sup>3</sup>Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustauschs und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. <sup>4</sup>Dabei ist es unerheblich, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt. <sup>5</sup>Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. <sup>6</sup>Die Steuerbarkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt voraus (vgl. BFH-Urteile vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36, und vom 16. 1. 2003, V R 92/01, BStBl II S. 732). <sup>7</sup>Für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs im Sinne eines Austauschs von Leistung und Gegenleistung genügt es nicht schon, dass die Mitglieder der Personenvereinigung lediglich gemeinschaftlich die Kosten für den Erwerb und die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts tragen, das sie gemeinsam nutzen wollen oder nutzen (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 2002, V R 18/01, BStBl 2003 II S. 443). <sup>8</sup>Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. <sup>9</sup>Der Gesellschafter kann wählen, ob er einen Gegenstand verkauft, vermietet oder ihn selbst bzw. seine Nutzung als Einlage einbringt (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, XI R 12/96, BStBl 1997 II S. 374). <sup>10</sup>Eine sonstige Leistung durch Überlassung der Nutzung eines Gegenstands muss beim Leistungsempfänger die Möglichkeit begründen, den Gegenstand für seine Zwecke zu verwenden. <sup>11</sup>Soweit die Verwendung durch den Leistungsempfänger in der Rücküberlassung der Nutzung an den Leistenden besteht, muss deutlich erkennbar sein, dass dieser nunmehr sein Recht zur Nutzung aus dem Nutzungsrecht des Leistungsempfängers ableitet (BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 88/88, BStBl 1994 II S. 56).

(4) <sup>1</sup>Auf die Bezeichnung der Gegenleistung z.B. als **Gewinnvorab/Vorabgewinn, als Vorwegvergütung**, als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung oder als Kostenerstattung kommt es nicht an.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Den Gesellschaftern einer OHG obliegt die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG. <sup>2</sup>Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten.

<sup>3</sup>Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht.

<sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn nicht alle Gesellschafter tatsächlich die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft übernehmen bzw. die Geschäftsführungs- und

Vertretungsleistungen mit einem erhöhten Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) oder am Gewinn der Gesellschaft abgegolten werden.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegt nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C.

- a) <sup>2</sup>Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt.
- b) <sup>3</sup>C ist mit 40 %, A und B mit jeweils 30% am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt.
- c) <sup>4</sup>C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.

<sup>5</sup>Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Eine Beratungsgesellschaft betreibt verschiedene Beratungsstellen, an denen ortsansässige Berater jeweils atypisch still beteiligt sind. <sup>2</sup>Diese sind neben ihrer Kapitalbeteiligung zur Erbringung ihrer Arbeitskraft als Einlage verpflichtet. <sup>3</sup>Sie erhalten für ihre Tätigkeit einen Vorabgewinn. <sup>4</sup>Die auf den Vorabgewinn getätigten Entnahmen werden nicht als Aufwand behandelt. <sup>5</sup>Die Zuweisung des Vorabgewinns und die Verteilung des verbleibenden Gewinns erfolgen im Rahmen der Gewinnverteilung.

<sup>6</sup>Der Vorabgewinn ist kein Sonderentgelt; die Gesellschafter führen ihre Tätigkeiten im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses aus.

<sup>3</sup>Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§ 320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch hingegen regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist. Dies gilt auch, wenn Austausch- und Gesellschaftsvertrag miteinander verbunden sind. <sup>4</sup>Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt vor, wenn der Gesellschafter z.B. für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält (auch wenn diese als Gewinnvorab bezeichnet wird), die im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird. <sup>5</sup>Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung.

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 € als Festbetrag.

<sup>2</sup>Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

#### Beispiel 5:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 3, jedoch erhält ein atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen seines Niederlassungsleiter-Anstellungsvertrags eine Vergütung, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt werden muss.

<sup>2</sup>Die Vergütung ist Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ausgeführt. <sup>3</sup>Zur Frage der unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beurteilenden Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit vgl. Abschnitt 17. <sup>4</sup>Im Rahmen von Niederlassungsleiter-Anstellungsverträgen tätige Personen sind danach im Allgemeinen selbständig tätig.

<sup>6</sup>Ist die Vergütung für die Leistungen des Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag als Teil der Ergebnisverwendung geregelt, liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn sich aus den

geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung ergibt, dass die Leistungen nicht lediglich durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten, sondern gegen Sonderentgelt ausgeführt werden.<sup>7</sup> Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt demnach auch vor, wenn die Vergütung des Gesellschafters zwar nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird, sich jedoch gleichwohl ergebnismindernd auswirkt oder es sich aus den Gesamtumständen des Einzelfalls ergibt, dass sie nach den Vorstellungen der Gesellschafter als umsatzsteuerrechtliches Sonderentgelt gewährt werden soll.

#### Beispiel 6:

<sup>1</sup>Eine GmbH betreut als alleinige Komplementärin einer Fonds-KG ohne eigenen Vermögensanteil die Geschäfte der Fonds-KG, deren Kommanditanteile von Investoren (Firmen und Privatpersonen) gehalten werden. <sup>2</sup>Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Ergebnisverteilung, zum Gewinnvorab und zu den Entnahmen erhält die GmbH

- a) <sup>1</sup>eine jährliche Management-Fee. <sup>2</sup>Bei der Fonds KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, bei der grundsätzlich nur eine Ermittlung von Kapitaleinkünften durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten vorgesehen ist. <sup>3</sup>Sie verbucht die Zahlung der Management-Fee in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand, sondern ordnet sie bei der Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen und Werbungskosten für die Anleger, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, in voller Höhe den Werbungskosten der Anleger zu.
- b) <sup>1</sup>eine als gewinnabhängig bezeichnete Management-Fee. <sup>2</sup>Da die erwirtschafteten Jahresüberschüsse jedoch zur Finanzierung der Management-Fee nicht ausreichen, wird ein Bilanzgewinn durch die Auflösung von eigens dafür gebildeten Kapitalrücklagen ausgewiesen.
- c) <sup>1</sup>eine als gewinnabhängig bezeichnete Jahresvergütung. <sup>2</sup>Der für die Zahlung der Vergütung bereitzustellende Bilanzgewinn wird aus einer Gewinnrücklage gebildet, welche aus Verwaltungskostenvorauszahlungen der Kommanditisten gespeist wurde. <sup>3</sup>Die Verwaltungskosten stellen Werbungskosten der Kommanditisten dar.
- d) <sup>1</sup>eine einmalige Gebühr („Konzeptions-Fee“). <sup>2</sup>Die Fonds KG hat die Zahlung in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand verbucht. <sup>3</sup>Die Gebühr wird neben dem Agio in dem Beteiligungsangebot zur Fonds KG als Kosten für die Investoren ausgewiesen. <sup>4</sup>Gebühr/Konzeptions-Fee sowie Aufwendungen und Kosten der Fonds KG werden auf die zum letzten Zeichnungsschluss vorhandenen Gesellschafter umgelegt.

<sup>3</sup>Die Vergütungen sind jeweils Sonderentgelt; die GmbH führt die Leistungen jeweils im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

#### Beispiel 7:

<sup>1</sup>Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung auch im Verlustfall einen festen Betrag von 120 000 € vorab zugewiesen (Vorabvergütung).

<sup>2</sup>Der vorab zugewiesene Gewinn ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

<sup>8</sup>Gewinnabhängige Vergütungen können **auch** ein zur Steuerbarkeit führendes Sonderentgelt darstellen, wenn sie sich nicht nach den vermuteten, sondern nach den tatsächlich erbrachten Gesellschafterleistungen bemessen. <sup>9</sup>Verteilt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem Gesellschaftsvertrag den gesamten festgestellten Gewinn je Geschäftsjahr an ihre Gesellschafter nach der Menge der jeweils gelieferten Gegenstände, handelt es sich – unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung – umsatzsteuerrechtlich um Entgelt für die Lieferungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 10. 5. 1990, V R 47/86, BStBl II S. 757). <sup>10</sup>Zur Überlassung von Gegenständen gegen jährliche Pauschalvergütung vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 44/90, BStBl II S. 529, und gegen Gutschriften auf dem Eigenkapitalkonto vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, BStBl II S. 562. <sup>11</sup>Ohne Bedeutung ist, ob der Gesellschafter zunächst nur Abschlagszahlungen erhält und der ihm zustehende Betrag erst im Rahmen der Überschussermittlung verrechnet wird. <sup>12</sup>**Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Gewinn der Gesellschaft berechtigt ist, begründen grundsätzlich kein Leistungsaustauschverhältnis.**

<sup>13</sup>Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, führt wie die Vereinbarung einer Vorwegvergütung zu einem Leistungsaustausch (vgl. Beispiele 4 und 7). <sup>14</sup>Die Tätigkeit eines Kommanditisten als Beiratsmitglied, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, kann eine Sonderleistung sein (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1994, XI R 74/93, BStBl 1995 II S. 150). <sup>15</sup>Ein zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vorliegender Leistungsaustausch hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft Dritten gegenüber. <sup>16</sup>Insbesondere sind in der Person des Gesellschafters vorliegende oder an seine Person geknüpfte Tatbestandsmerkmale, wie z.B. die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe (z.B. Land- und Forstwirt) oder die Erlaubnis zur Führung bestimmter Geschäfte (z.B. Bankgeschäfte) hinsichtlich der Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft unbeachtlich. <sup>17</sup>Da der Gesellschafter bei der Geschäftsführung und Vertretung im Namen der Gesellschaft tätig wird und somit nicht im eigenen Namen gegenüber den Kunden der Gesellschaft auftritt liegt auch kein Fall der Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG) vor.

#### Beispiel 8:

<sup>1</sup>Bei einem in der Rechtsform der KGaA geführten Kreditinstitut ist ausschließlich dem persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Erlaubnis zu Führung der Bankgeschäfte erteilt worden.

<sup>2</sup>Die für die Leistungen des Kreditinstituts geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 UStG ist nicht auf die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters anwendbar.

(5) <sup>1</sup>Wird für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung (vgl. Abs. 4 Satz 2 Beispiele 1 und 2) gezahlt (sog. Mischentgelt), sind das Sonderentgelt und die gewinnabhängige Vergütung umsatzsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen. <sup>2</sup>Das Sonderentgelt ist als Entgelt einzuordnen, da es einer bestimmten Leistung zugeordnet werden kann. <sup>3</sup>Diese gewinnabhängige Vergütung ist dagegen kein Entgelt.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 € vorab zugewiesen.

<sup>2</sup>Der Festbetrag von 60 000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

(6) <sup>1</sup>Auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft können bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen. <sup>2</sup>Aus dem Gesellschafterstatus als solchem sich unabdingbar ergebende Rechtsfolgen stellen dagegen keine Leistung dar. <sup>3</sup>Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter werden deshalb grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. <sup>4</sup>Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, ist die pauschale jährliche Haftungsvergütung (zusätzliches) Entgelt für die - im Fall der selbständigen Ausübung dieser Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige - Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung.

<sup>2</sup>Die Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung.

#### Einzelfälle

(7) Ein Gesellschafter kann seine Verhältnisse so gestalten, dass sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen (BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 45/90, BStBl II S. 530).

- <sup>1</sup>Der Gesellschafter erwirbt einen Gegenstand, den er der Gesellschaft zur Nutzung überlässt.  
<sup>2</sup>Der Gesellschafter ist nur als Gesellschafter tätig.

- a) Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen Sonderentgelt.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Gesellschafter erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnet, auf seinen Namen zulässt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. <sup>2</sup>Die Gesellschaft zahlt dem Gesellschafter für die Nutzung des Pkw eine besondere Vergütung, z.B. einen feststehenden Mietzins oder eine nach der tatsächlichen Fahrleistung bemessene Vergütung.

<sup>3</sup>Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 7. 11. 1991, V R 116/86, BStBl 1992 II S. 269, und vom 16. 3. 1993, XI R 52/90, a.a.O., ist die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters zu bejahen. <sup>4</sup>Er bewirkt mit der Überlassung des Pkw eine steuerbare Leistung an die Gesellschaft. <sup>5</sup>Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. <sup>6</sup>Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. <sup>7</sup>Ein Leistungsaustausch kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter den Pkw ausschließlich selbst nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 45/90, a.a.O.).

<sup>8</sup>Der Gesellschafter, nicht die Gesellschaft, ist zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw berechtigt (vgl. Abschnitt 213 Abs. 1).

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch mit der Abweichung, dass der Pkw nur zu 70 % der Gesellschaft überlassen und zu 30 % für eigene unternehmensfremde Zwecke des Gesellschafters genutzt wird.

<sup>2</sup>Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft findet nur insoweit statt, als der Gegenstand für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird. <sup>3</sup>Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. <sup>4</sup>Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. <sup>5</sup>Insoweit als der Gesellschafter den Gegenstand für eigene unternehmensfremde Zwecke verwendet, liegt bei ihm eine nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor.

- b) Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der Gesellschafter erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er auf seinen Namen zulässt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. <sup>2</sup>Der Gesellschafter erhält hierfür jedoch keine besondere Vergütung; ihm steht lediglich der im Gesellschaftsvertrag bestimmte Gewinnanteil zu.

<sup>3</sup>Überlässt der Gesellschafter der Gesellschaft den Gegenstand gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft zur Nutzung, handelt er insoweit nicht als Unternehmer. <sup>4</sup>Weder der Gesellschafter noch die Gesellschaft sind berechtigt, die dem Gesellschafter beim Erwerb des Gegenstands in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (vgl. Abschnitt 213 Abs. 1 Satz 7). <sup>5</sup>Eine Zuordnung zum Unternehmen kommt daher nicht in Betracht.

2. <sup>1</sup>Der Gesellschafter ist selbst als Unternehmer tätig. <sup>2</sup>Er überlässt der Gesellschaft einen Gegenstand seines dem Unternehmen dienenden Vermögens zur Nutzung.

- a) <sup>1</sup>Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen Sonderentgelt.

<sup>2</sup>Bei der Nutzungsüberlassung gegen Sonderentgelt handelt es sich um einen steuerbaren Umsatz im Rahmen des Unternehmens. <sup>3</sup>Das Entgelt besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. <sup>4</sup>Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten.

<sup>5</sup>Zum Vorsteuerabzug des Gesellschafters und der Gesellschaft vgl. Abschnitt 213 Abs. 2 und 3.

- b) <sup>1</sup>Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.

Beispiel 4:

<sup>1</sup>Ein Bauunternehmer ist Mitglied einer Arbeitsgemeinschaft und stellt dieser gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft Baumaschinen zur Verfügung.

<sup>2</sup>Die Überlassung des Gegenstands an die Gesellschaft gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ist beim Gesellschafter keine unentgeltliche Wertabgabe, wenn

dafür unternehmerische Gründe ausschlaggebend waren.<sup>3</sup>Es handelt sich mangels Sonderentgelt um eine nicht steuerbare sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens (vgl. auch Absatz 8).

<sup>4</sup>Wird der Gegenstand aus unternehmensfremden Gründen überlassen, liegt beim Gesellschafter unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a UStG eine unentgeltliche Wertabgabe vor.<sup>5</sup>Das kann beispielsweise im Einzelfall bei der Überlassung von Gegenständen an Familiengesellschaften der Fall sein.<sup>6</sup>Unternehmensfremde Gründe liegen nicht allein deshalb vor, weil der Gesellschafter die Anteile an der Gesellschaft nicht in seinem Betriebsvermögen hält (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1962, V 111/61 U, BStBl 1963 III S. 169).

<sup>7</sup>Zum Vorsteuerabzug des Gesellschafters und der Gesellschaft vgl. Abschnitt 213 Abs. 2 und 3.

3. <sup>1</sup>Der Gesellschafter ist selbst als Unternehmer tätig. <sup>2</sup>Er liefert der Gesellschaft einen Gegenstand aus seinem Unternehmen unentgeltlich. <sup>3</sup>Er ist nur am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt.
  - a) <sup>1</sup>Der Gesellschafter ist zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Gegenstands berechtigt.
 

<sup>2</sup>Es liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 oder 3 UStG vor.
  - b) <sup>1</sup>Der Gesellschafter ist nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Gegenstands berechtigt.
 

<sup>2</sup>Es liegt nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG keine einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe vor.

#### Leistungsaustausch bei Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes

(8) <sup>1</sup>Überlassen die Gesellschafter einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes dieser für die Ausführung des Bauauftrags Baugeräte (Gerätevorhaltung), kann sich die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustauschs vollziehen. <sup>2</sup>Vereinbaren die Gesellschafter, dass die Baugeräte von den Partnern der Arbeitsgemeinschaft kostenlos zur Verfügung zu stellen sind, ist die Überlassung der Baugeräte keine steuerbare Leistung, wenn der die Geräte beistellende Gesellschafter die Überlassung der Geräte der Arbeitsgemeinschaft nicht berechnet und sich mit dem ihm zustehenden Gewinnanteil begnügt. <sup>3</sup>Wird die Überlassung der Baugeräte seitens des Bauunternehmers an die Arbeitsgemeinschaft vor der Verteilung des Gewinns entsprechend dem Geräteinsatz ausgeglichen oder wird der Gewinn entsprechend der Gerätevorhaltung aufgeteilt, obwohl sie nach dem Vertrag „kostenlos“ zu erbringen ist, handelt es sich im wirtschaftlichen Ergebnis um besonders berechnete sonstige Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 3. 1988, V R 178/83, BStBl II S. 646, zur unentgeltlichen Gegenstandsüberlassung vgl. Absatz 7 Nr. 2 Buchstabe b Beispiel 4). <sup>4</sup>Das gilt auch dann, wenn die Differenz zwischen vereinbarter und tatsächlicher Geräteüberlassung unmittelbar zwischen den Arbeitsgemeinschaftspartnern abgegolten (Spitzenausgleich) und der Gewinn formell von Ausgleichszahlungen unbeeinflusst verteilt wird (BFH-Urteile vom 21. 3. 1968, V R 43/65, BStBl II S. 449, und vom 11. 12. 1969, V R 91/68, BStBl 1970 II S. 356). <sup>5</sup>In den Fällen, in denen im Arbeitsgemeinschaftsvertrag ein Spitzenausgleich der Mehr- und Minderleistungen und der darauf entfallenden Entgelte außerhalb der Arbeitsgemeinschaft zwischen den Partnern unmittelbar vereinbart und auch tatsächlich dementsprechend durchgeführt wird, ist ein Leistungsaustausch zwischen den Arbeitsgemeinschaftsmitgliedern und der Arbeitsgemeinschaft nicht feststellbar. <sup>6</sup>Die Leistungen (Gerätevorhaltungen) der Partner an die Arbeitsgemeinschaft sind in diesen Fällen nicht steuerbar (BFH-Urteil vom 11. 12. 1969, V R 129/68, BStBl 1970 II S. 358). **<sup>7</sup>Die Anwendung der in den Sätzen 1 bis 6 genannten Grundsätze ist nicht auf Gerätevorhaltungen im Rahmen von Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes beschränkt, sondern allgemein anwendbar, z.B. auf im Rahmen eines Konsortialvertrags erbrachte Arbeitsanteile (vgl. EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004, C-77/01, EuGHE I 2004 S. 4295).**

#### 7. bis 11. (unbesetzt)

### 12. Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an das Personal

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Wendet der Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (seinen Arbeitnehmern) als Vergütung für geleistete Dienste neben dem Barlohn auch einen Sachlohn zu, bewirkt der Unternehmer mit

dieser Sachzuwendung eine entgeltliche Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG, für die der Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung als Gegenleistung aufwendet.<sup>2</sup> Wegen des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste vgl. Abschnitt 103 Abs. 7.<sup>3</sup> Ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar sind Lieferungen oder sonstige Leistungen, die der Unternehmer an seine Arbeitnehmer oder deren Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses gegen besonders berechnetes Entgelt, aber verbilligt, ausführt.<sup>4</sup> Von einer entgeltlichen Leistung in diesem Sinne ist auszugehen, wenn der Unternehmer für die Leistung gegenüber dem einzelnen Arbeitnehmer einen unmittelbaren Anspruch auf eine Geldzahlung oder eine andere – nicht in der Arbeitsleistung bestehende – Gegenleistung in Geldeswert hat.<sup>5</sup> Für die Steuerbarkeit kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer das Entgelt gesondert an den Unternehmer entrichtet oder ob der Unternehmer den entsprechenden Betrag vom Barlohn einbehält.<sup>6</sup> Die Gewährung von Personalrabatt durch den Unternehmer beim Einkauf von Waren durch seine Mitarbeiter ist keine Leistung gegen Entgelt, sondern Preisnachlass (BFH-Beschluss vom 17. 9. 1981, V B 43/80, BStBl II S. 775).

(2)<sup>1</sup> Zuwendungen von Gegenständen (Sachzuwendungen) und sonstige Leistungen an das Personal für dessen privaten Bedarf sind nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und § 3 Abs. 9a UStG auch dann steuerbar, wenn sie unentgeltlich sind (vgl. Abschnitt 24b Abs. 9).<sup>2</sup> Die Steuerbarkeit setzt voraus, dass Leistungen aus unternehmerischen (betrieblichen) Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarf des Arbeitnehmers ausgeführt werden (vgl. BFH-Urteile vom 11. 3. 1988, V R 30/84, BStBl II S. 643, und V R 114/83, BStBl II S. 651).<sup>3</sup> Der Arbeitnehmer erhält Sachzuwendungen und sonstige Leistungen unentgeltlich, wenn er seine Arbeit lediglich für den vereinbarten Barlohn und unabhängig von dem an alle Arbeitnehmer gerichteten Angebot (vgl. BFH-Urteil vom 10. 6. 1999, V R 104/98, BStBl II S. 582) oder unabhängig von dem Umfang der gewährten Zuwendungen leistet.<sup>4</sup> Hieran ändert der Umstand nichts, dass der Unternehmer die Zuwendungen zur Ablösung tarifvertraglicher Verpflichtungen erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 11. 5. 2000, V R 73/99, BStBl II S. 505).<sup>5</sup> Steuerbar sind auch Leistungen an ausgeschiedene Arbeitnehmer auf Grund eines früheren Dienstverhältnisses sowie Leistungen an Auszubildende.<sup>6</sup> Bei unentgeltlichen Zuwendungen eines Gegenstands an das Personal oder der Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands für den privaten Bedarf des Personals setzt die Steuerbarkeit voraus, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zumindest zu einem teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. Abschnitte 24b und 24c).<sup>7</sup> Keine steuerbaren Umsätze sind Aufmerksamkeiten und Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 1998, V R 105/92, BStBl II S. 635).

(3)<sup>1</sup> Aufmerksamkeiten sind Zuwendungen des Arbeitgebers, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 3. 1985, VI R 26/82, BStBl II S. 641, R 73 LStR 2005).<sup>2</sup> Zu den Aufmerksamkeiten rechnen danach gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 40 €, z.B. Blumen, Genussmittel, ein Buch oder ein Tonträger, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden.<sup>3</sup> Gleiches gilt für Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlässt.<sup>4</sup> Aufmerksamkeiten sind auch Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z.B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich überlässt und deren Wert 40 € nicht überschreitet.

(4)<sup>1</sup> Nicht steuerbare Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird.<sup>2</sup> Dies ist regelmäßig anzunehmen, wenn die Maßnahme die dem Arbeitgeber obliegende Gestaltung der Dienstausbildung betrifft (vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 1998, a.a.O.).<sup>3</sup> Hierzu gehören insbesondere:

- <sup>1</sup> Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z.B. die Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen sowie von betriebseigenen Duschanlagen, die grundsätzlich von allen Betriebsangehörigen in Anspruch genommen werden können.<sup>2</sup> Auch die Bereitstellung von Bade- und Sportanlagen kann überwiegend betrieblich veranlasst sein, wenn in der Zurverfügungstellung der Anlagen nach der Verkehrsauffassung kein geldwerter Vorteil zu sehen ist.<sup>3</sup> Z.B. ist die Bereitstellung von Fußball- oder Handballsportplätzen kein geldwerter Vorteil, wohl aber die Bereitstellung von Tennis- oder Golfplätzen (vgl. auch BFH-Urteil vom 27. 9. 1996, VI R 44/96, BStBl 1997 II S. 146);



2. die betriebsärztliche Betreuung sowie die Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers, wenn sie im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt (vgl. BFH-Urteil vom 17. 9. 1982, VI R 75/79, BStBl 1983 II S. 39);
3. betriebliche Fort- und Weiterbildungsleistungen;
4. die Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung einschließlich der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung, insbesondere um Arbeitsschutzkleidung, handelt, deren private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist;
5. das Zurverfügungstellen von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände;
6. <sup>1</sup>Zuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen, soweit sie sich im üblichen Rahmen halten. <sup>2</sup>Die Üblichkeit der Zuwendungen ist bis zu einer Höhe von 110 € einschließlich Umsatzsteuer je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung nicht zu prüfen. <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr. <sup>4</sup>Die lohnsteuerrechtliche Beurteilung gilt entsprechend (vgl. R 72 LStR **2005**);
7. das Zurverfügungstellen von Betriebskindergärten;
8. das Zurverfügungstellen von Übernachtungsmöglichkeiten in gemieteten Zimmern, wenn der Arbeitnehmer an weit von seinem Heimatort entfernten Tätigkeitsstellen eingesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 21. 7. 1994, V R 21/92, BStBl II S. 881);
9. Schaffung und Förderung der Rahmenbedingungen für die Teilnahme an einem Verkaufswettbewerb (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1995, V R 128/92, BStBl II S. 651);
10. die Sammelbeförderung unter den in Absatz **15** Satz 2 bezeichneten Voraussetzungen.

(5) <sup>1</sup>Nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG steuerbare Umsätze an Arbeitnehmer können steuerfrei, z.B. nach § 4 Nr. 10 Buchstabe b, Nr. 12 Satz 1, 18, 23 bis 25 UStG, sein. <sup>2</sup>Die Überlassung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfrei (vgl. BFH-Urteile vom 30. 7. 1986, V R 99/76, BStBl II S. 877, und vom 7. 10. 1987, V R 2/79, BStBl 1988 II S. 88). <sup>3</sup>Überlässt ein Unternehmer in seiner Pension Räume an eigene Saison-Arbeitnehmer, ist diese Leistung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig, wenn diese Räume wahlweise zur vorübergehenden Beherbergung von Gästen oder zur Unterbringung des Saisonpersonals bereitgehalten werden (vgl. BFH-Urteil vom 13. 9. 1988, V R 46/83, BStBl II S. 1021); vgl. auch Abschnitt 84 Abs. 2.

#### Bemessungsgrundlage

(6) <sup>1</sup>Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die entgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer (Absatz 1) ist die Vorschrift über die Mindestbemessungsgrundlage in § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG zu beachten. <sup>2</sup>Danach ist als Bemessungsgrundlage mindestens der in § 10 Abs. 4 UStG bezeichnete Wert (Einkaufspreis, Selbstkosten, **Ausgaben**, vgl. Absatz 7) abzüglich der Umsatzsteuer anzusetzen, wenn dieser den vom Arbeitnehmer tatsächlich aufgewendeten (gezahlten) Betrag abzüglich der Umsatzsteuer übersteigt. <sup>3</sup>Beruhet die Verbilligung auf einem Belegchaftsrabatt, z.B. bei der Lieferung von sog. Jahreswagen an Werksangehörige in der Automobilindustrie, liegen die Voraussetzungen für die Anwendung der Vorschrift des § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG regelmäßig nicht vor; Bemessungsgrundlage ist dann der tatsächlich aufgewendete Betrag abzüglich Umsatzsteuer. <sup>4</sup>Zuwendungen, die der Unternehmer in Form eines Sachlohns als Vergütung für geleistete Dienste gewährt, sind nach den Werten des § 10 Abs. 4 UStG zu bemessen; dabei sind auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden **Ausgaben** in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.

(7) <sup>1</sup>Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Lieferungen und sonstigen Leistungen an Arbeitnehmer (Absatz 2) ist in § 10 Abs. 4 UStG geregelt. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Lieferungen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) ist vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises von den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes, auszugehen. <sup>3</sup>Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis des Unternehmers. <sup>4</sup>Die Selbstkosten umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess entstehenden **Ausgaben**. <sup>5</sup>Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für unentgeltliche sonstige Leistungen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG) ist von den bei der Ausführung dieser Leistungen entstandenen **Ausgaben** auszugehen. <sup>6</sup>Hierzu gehören auch die anteiligen Gemeinkosten. <sup>7</sup>In den Fällen des § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG sind aus der Bemessungsgrundlage solche **Ausgaben** auszuscheiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

(8) <sup>1</sup>Die in § 10 Abs. 4 UStG vorgeschriebenen Werte weichen grundsätzlich von den für Lohnsteuerzwecke anzusetzenden Werten (§ 8 Abs. 2 und 3 EStG, R 31 und 32 LStR **2005**) ab. <sup>2</sup>In bestimmten Fällen (vgl. Absätze 9, 11, 14, 18) ist es jedoch aus Vereinfachungsgründen nicht zu

beanstanden, wenn für die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage von den lohnsteuerrechtlichen Werten ausgegangen wird.<sup>3</sup>Diese Werte sind dann als Bruttowerte anzusehen, aus denen zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer herauszurechnen ist.<sup>4</sup>Der Freibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG von 1 080 € bleibt bei der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage unberücksichtigt.

#### Einzelfälle

(9)<sup>1</sup> Erhalten Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber freie Verpflegung, freie Unterkunft oder freie Wohnung, ist von den Werten auszugehen, die in der **SvEV** in der jeweils geltenden Fassung festgesetzt sind.<sup>2</sup>Für die Gewährung von Unterkunft und Wohnung kann unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG Steuerfreiheit in Betracht kommen (vgl. aber Absatz 5 Satz 3).<sup>3</sup>Die Gewährung der Verpflegung unterliegt dem allgemeinen Steuersatz (vgl. BFH-Urteil vom 24. 11. 1988, V R 30/83, BStBl 1989 II S. 210; Abschnitt 25a).

(10)<sup>1</sup>Bei der Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer ist hinsichtlich der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu unterscheiden, ob es sich um eine unternehmenseigene Kantine oder um eine vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbst betriebene Kantine handelt.<sup>2</sup>Eine unternehmenseigene Kantine ist nur anzunehmen, wenn der Unternehmer die Mahlzeiten entweder selbst herstellt oder die Mahlzeiten vor der Abgabe an die Arbeitnehmer mehr als nur geringfügig be- oder verarbeitet bzw. aufbereitet oder ergänzt.<sup>3</sup>Von einer nicht selbst betriebenen Kantine ist auszugehen, wenn die Mahlzeiten nicht vom Arbeitgeber/Unternehmer selbst (d.h. durch eigenes Personal) zubereitet und an die Arbeitnehmer abgegeben werden.<sup>4</sup>Überlässt der Unternehmer (Arbeitgeber) im Rahmen der Fremdbewirtschaftung Küchen- und Kantinenräume, Einrichtungs- und Ausstattungsgegenstände sowie Koch- und Küchengeräte u.ä., ist der Wert dieser Gebrauchsüberlassung bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Mahlzeiten nicht zu berücksichtigen.

(11)<sup>1</sup>Bei der unentgeltlichen Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch unternehmenseigene Kantinen ist aus Vereinfachungsgründen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage von dem Wert auszugehen, der dem amtlichen Sachbezugswert nach der **SvEV** entspricht (vgl. R 31 Abs. 7 LStR 2005).<sup>2</sup>Werden die Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen entgeltlich abgegeben, ist der vom Arbeitnehmer gezahlte Essenspreis, mindestens jedoch der Wert der Besteuerung zu Grunde zu legen, der dem amtlichen Sachbezugswert entspricht.<sup>3</sup>Abschläge für Jugendliche, Auszubildende und Angehörige der Arbeitnehmer sind nicht zulässig.

#### Beispiel 1:

Wert der Mahlzeit	<b>2,67 €</b>
Zahlung des Arbeitnehmers	1,00 €
maßgeblicher Wert	<b>2,67 €</b>
darin enthalten <b>19/119</b> Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19</b> %)	<b>0,43 €</b>
Bemessungsgrundlage	<b><u>2,24 €</u></b>

#### Beispiel 2:

Wert der Mahlzeit	<b>2,67 €</b>
Zahlung des Arbeitnehmers	3,00 €
maßgeblicher Wert	3,00 €
darin enthalten <b>19/119</b> Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19</b> %)	<b>0,48 €</b>
Bemessungsgrundlage	<b><u>2,52 €</u></b>

<sup>4</sup>In den Beispielen 1 und 2 wird von den Sachbezugswerten **2007** ausgegangen (vgl. BMF-Schreiben vom 29. 12. 2006, BStBl I S. 785).

<sup>5</sup>Soweit unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, kann bei der umsatzsteuerrechtlichen Bemessungsgrundlage von dem für Lohnsteuerzwecke gebildeten Durchschnittswert ausgegangen werden.

(12) Bei der Abgabe von Mahlzeiten durch eine vom Unternehmer (Arbeitgeber) nicht selbstbetriebene Kantine oder Gaststätte gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Vereinbart der Arbeitgeber mit dem Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt die Zubereitung und die Abgabe von Essen an die Arbeitnehmer zum Verzehr an Ort und Stelle und hat der Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt einen Zahlungsanspruch gegen den Arbeitgeber, liegt einerseits ein Leistungsaustausch zwischen Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt und Arbeitgeber und andererseits ein Leistungsaustausch des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer vor. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber bedient sich in diesen Fällen des Kantinenbetreibers bzw. Gastwirts zur Beköstigung seiner Arbeitnehmer. <sup>3</sup>Sowohl in dem Verhältnis Kantinenbetreiber bzw. Gastwirt – Arbeitgeber als auch im Verhältnis Arbeitgeber – Arbeitnehmer liegt eine sonstige Leistung vor.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Arbeitgeber vereinbart mit einem Gastwirt die Abgabe von Essen an seine Arbeitnehmer zu einem Preis von 3 € je Essen. <sup>2</sup>Der Gastwirt rechnet über die ausgegebenen Essen mit dem Arbeitgeber auf der Grundlage dieses Preises ab. <sup>3</sup>Die Arbeitnehmer haben einen Anteil am Essenspreis von 1 € zu entrichten, den der Arbeitgeber von den Arbeitslöhnen einbehält.

<sup>4</sup>Nach § 3 Abs. 9 UStG erbringen der Gastwirt an den Arbeitgeber und der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer je eine sonstige Leistung. <sup>5</sup>Der Preis je Essen beträgt für den Arbeitgeber 3 € <sup>6</sup>Als Bemessungsgrundlage für die Abgabe der Mahlzeiten des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ist der Betrag von **2,52 €** (3 € abzüglich **19/119** Umsatzsteuer) anzusetzen. <sup>7</sup>Der Arbeitgeber kann die ihm vom Gastwirt für die Beköstigungsleistungen gesondert in Rechnung gestellte Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

2. <sup>1</sup>Bestellt der Arbeitnehmer in einer Gaststätte selbst sein gewünschtes Essen nach der Speisekarte und bezahlt dem Gastwirt den – ggf. um einen Arbeitgeberzuschuss geminderten – Essenspreis, liegt eine sonstige Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer vor. <sup>2</sup>Ein Umsatzgeschäft zwischen Arbeitgeber und Gastwirt besteht nicht. <sup>3</sup>Im Verhältnis des Arbeitgebers zum Arbeitnehmer ist die Zahlung des Essenszuschusses ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang. <sup>4</sup>Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Gastwirt gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten Arbeitgeberzuschusses (Entgelt von dritter Seite).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Arbeitnehmer kauft in einer Gaststätte ein Mittagessen, welches mit einem Preis von 4 € ausgezeichnet ist. <sup>2</sup>Er übergibt dem Gastwirt eine Essensmarke des Arbeitgebers im Wert von 1 € und zahlt die Differenz i.H.v. 3 €. <sup>3</sup>Der Gastwirt lässt sich den Wert der Essensmarken wöchentlich vom Arbeitgeber erstatten.

<sup>4</sup>Bemessungsgrundlage beim Gastwirt ist der Betrag von 4 € abzüglich Umsatzsteuer. <sup>5</sup>Die Erstattung der Essensmarke (Arbeitgeberzuschuss) führt nicht zu einer steuerbaren Sachzuwendung an den Arbeitnehmer. <sup>6</sup>Der Arbeitgeber kann aus der Abrechnung des Gastwirts keinen Vorsteuerabzug geltend machen.

3. Vereinbart der Arbeitgeber mit einem selbständigen Kantinenpächter (z.B. Caterer), dass dieser die Kantine in den Räumen des Arbeitgebers betreibt und die Verpflegungsleistungen an die Arbeitnehmer im eigenen Namen und für eigene Rechnung erbringt, liegt ein Leistungsaustausch zwischen Caterer und Arbeitnehmer vor (vgl. BFH-Beschluss vom 18. 7. 2002, V B 112/01, BStBl 2003 II S. 675).

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der Arbeitgeber und der Caterer vereinbaren, dass der Caterer die Preise für die Mittagsverpflegung mit dem Arbeitgeber abzustimmen hat. <sup>2</sup>Der Arbeitgeber zahlt dem Caterer einen jährlichen (pauschalen) Zuschuss (Arbeitgeberzuschuss). <sup>3</sup>Der Zuschuss wird anhand der Zahl der durchschnittlich ausgegebenen Essen je Kalenderjahr ermittelt oder basiert auf einem prognostizierten „Verlust“ (Differenz zwischen den voraussichtlichen Zahlungen der Arbeitnehmer und Kosten der Mittagsverpflegung).

<sup>4</sup>Ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Caterer sowie zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer besteht nicht. <sup>5</sup>Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Caterers an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Caterer gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten Arbeitgeberzuschusses. <sup>6</sup>Diese vom Arbeitgeber in pauschalierter Form gezahlten Beträge sind Entgelt von dritter Seite (vgl. Abschnitt 150 Abs. 5 Satz 5). <sup>7</sup>Da der Arbeitgeber keine Leistung vom Caterer erhält, ist er nicht zum Vorsteuerabzug aus der Zahlung des Zuschusses an den Caterer berechtigt.

- (13) <sup>1</sup>In den Fällen, in denen Verpflegungsleistungen anlässlich einer unternehmerisch bedingten Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber empfangen und in voller Höhe getragen

werden, kann der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug aus den entstandenen Verpflegungskosten in Anspruch nehmen, wenn die Aufwendungen durch Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer auf den Namen des Unternehmers oder durch Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 33 UStDV belegt sind.<sup>2</sup>Es liegt keine einer entgeltlichen Leistung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe vor.

(14)<sup>1</sup>Zu den unentgeltlichen Wertabgaben rechnen auch unentgeltliche Deputate, z.B. im Bergbau und in der Land- und Forstwirtschaft, und die unentgeltliche Abgabe von Getränken und Genussmitteln zum häuslichen Verzehr, z.B. Haustrunk im Brauereigewerbe, Freitabakwaren in der Tabakwarenindustrie.<sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Sachgeschenke, Jubiläumsgeschenke und ähnliche Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen, soweit diese Zuwendungen weder Aufmerksamkeiten (vgl. Absatz 3) noch Leistungen im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers (vgl. Absatz 4) sind.<sup>3</sup>Als Bemessungsgrundlage sind in diesen Fällen grundsätzlich die in § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG bezeichneten Werte anzusetzen.<sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann von den nach den lohnsteuerrechtlichen Regelungen (vgl. R 31 Abs. 2, R 32 Abs. 2 LStR **2005**) ermittelten Werten ausgegangen werden.

(15)<sup>1</sup>Unentgeltliche Beförderungen der Arbeitnehmer von ihrem Wohnsitz, gewöhnlichen Aufenthaltsort oder von einer Sammelhaltestelle, z.B. einem Bahnhof, zum Arbeitsplatz durch betriebseigene Kraftfahrzeuge oder durch vom Arbeitgeber beauftragte Beförderungsunternehmer sind nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steuerbar, sofern sie nicht im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen.<sup>2</sup>Nicht steuerbare Leistungen im überwiegenden betrieblichen Interesse sind z.B. in den Fällen anzunehmen, in denen

1. die Beförderung mit öffentlichen Verkehrsmitteln nicht oder nur mit unverhältnismäßig hohem Zeitaufwand durchgeführt werden könnte,
2. die Arbeitnehmer an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder an verschiedenen Stellen eines weiträumigen Arbeitsgebiets eingesetzt werden, oder
3. im Einzelfall die Beförderungsleistungen wegen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes erforderlich werden oder wenn sie hauptsächlich dem Materialtransport an die Arbeitsstelle dienen und der Arbeitgeber dabei einige Arbeitnehmer unentgeltlich mitnimmt (vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 1998, a.a.O.).

<sup>3</sup>Ergänzend wird auf das BFH-Urteil vom 11. 5. 2000, a.a.O., verwiesen.<sup>4</sup>Danach ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend.<sup>5</sup>Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist nur ein Umstand, der neben anderen in die tatsächliche Würdigung einfließt.

(16)<sup>1</sup>Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltlichen Beförderungsleistungen des Arbeitgebers richtet sich nach den bei der Ausführung der Umsätze entstandenen **Ausgaben** (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG).<sup>2</sup>Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Arbeitgeber die entstandenen **Ausgaben** schätzt, soweit er die Beförderung mit betriebseigenen Fahrzeugen durchführt.<sup>3</sup>Die Bemessungsgrundlage für die Beförderungsleistungen eines Monats kann z.B. pauschal aus der Zahl der durchschnittlich beförderten Arbeitnehmer und aus dem Preis für eine Monatskarte für die kürzeste und weiteste gefahrene Strecke (Durchschnitt) abgeleitet werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer hat in einem Monat durchschnittlich 6 Arbeitnehmer mit einem betriebseigenen Fahrzeug unentgeltlich von ihrer Wohnung zur Arbeitsstätte befördert.<sup>2</sup>Die kürzeste Strecke von der Wohnung eines Arbeitnehmers zur Arbeitsstätte beträgt 10 km, die weiteste 30 km (Durchschnitt 20 km).

<sup>3</sup>Die Bemessungsgrundlage für die Beförderungsleistungen in diesem Monat berechnet sich wie folgt:

6 Arbeitnehmer × 76 € (Monatskarte für 20 km) = 456 € abzüglich 29,83 € Umsatzsteuer (Steuersatz 7 %) = 426,17 €

<sup>4</sup>Zur Anwendung der Steuerermäßigung des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG vgl. Abschnitt 175.

(17)<sup>1</sup>Werden von Verkehrsbetrieben die **Freifahrten** aus betrieblichen Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarf der Arbeitnehmer, ihrer Angehörigen und der Pensionäre gewährt, sind die Freifahrten nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steuerbar.<sup>2</sup>Die als Bemessungsgrundlage anzusetzenden **Ausgaben** sind nach den jeweiligen örtlichen Verhältnissen zu ermitteln und können im Allgemeinen mit 25 % des normalen Preises für den überlassenen Fahrausweis oder eines der Fahrberechtigung entsprechenden Fahrausweises angenommen werden.<sup>3</sup>Die Umsatzsteuer ist herauszurechnen.

(18) <sup>1</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zu deren privater Nutzung vgl. Tz. 4 des BMF-Schreibens vom 27. 8. 2004, BStBl I S. 864. <sup>2</sup>Leistet der Arbeitnehmer in diesen Fällen Zuzahlungen, vgl. BMF-Schreiben vom 30. 12. 1997, BStBl 1998 I S. 110.

(19) <sup>1</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung unentgeltlicher oder verbilligter Reisen für Betriebsangehörige vgl. Abschnitt 274 Abs. 5. <sup>2</sup>Wendet ein Hersteller bei einem Verkaufswettbewerb ausgelobte Reiseleistungen seinen Vertragshändlern unter der Auflage zu, die Reisen bestimmten Arbeitnehmern zu gewähren, kann der Händler steuerbare Reiseleistungen an seine Arbeitnehmer ausführen. <sup>3</sup>Wendet der Hersteller Reiseleistungen unmittelbar Arbeitnehmern seiner Vertragshändler zu, erbringt der Vertragshändler insoweit keine steuerbaren Leistungen an seine Arbeitnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1995, a.a.O.).

### 13. Inland – Ausland

(1) <sup>1</sup>Das Inland umfasst das Hoheitsgebiet der Bundesrepublik Deutschland mit Ausnahme der in § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG bezeichneten Gebiete, zu denen unter anderem die Freizonen des Kontrolltyps I im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 ZollVG gehören. <sup>2</sup>Es handelt sich dabei um die Freihäfen Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hamburg und Kiel, die vom übrigen deutschen Teil des Zollgebiets der Gemeinschaft getrennt sind; die Freizonen des Kontrolltyps II Deggendorf und Duisburg sind hingegen ab dem 1. Januar 2004 als Inland zu behandeln. <sup>3</sup>Botschaften, Gesandtschaften und Konsulate anderer Staaten gehören selbst bei bestehender Exterritorialität zum Inland. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt für Einrichtungen, die von Truppen anderer Staaten im Inland unterhalten werden. <sup>5</sup>**Zum Inland gehört auch der Transitbereich deutscher Flughäfen (vgl. BFH-Urteil vom 3. 11. 2005, V R 63/02, BStBl 2006 II S. 337).**

(2) <sup>1</sup>Zum Ausland gehören das Drittlandsgebiet (einschließlich der Gebiete, die nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG vom Inland ausgenommen sind) und das übrige Gemeinschaftsgebiet (vgl. Abschnitt 13a). <sup>2</sup>Die österreichischen Gemeinden Mittelberg (Kleines Walsertal) und Jungholz in Tirol gehören zum Ausland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG; die Einfuhr in diesen Gebieten unterliegt jedoch der deutschen Einfuhrumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

#### 13a. Gemeinschaftsgebiet – Drittlandsgebiet

(1) <sup>1</sup>Das Gemeinschaftsgebiet umfasst das Inland der Bundesrepublik Deutschland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG sowie die gemeinschaftsrechtlichen Inlandsgebiete der übrigen EU-Mitgliedstaaten (übriges Gemeinschaftsgebiet). <sup>2</sup>Zum übrigen Gemeinschaftsgebiet gehören:

- Belgien,
- **Bulgarien,**
- Dänemark (ohne Grönland und die Färöer),
- Estland,
- Finnland (ohne die Åland-Inseln),
- Frankreich (ohne die überseeischen Departements Guadeloupe, Guyana, Martinique und Réunion) zuzüglich des Fürstentums Monaco,
- Griechenland (ohne Berg Athos),
- Irland,
- Italien (ohne Livigno, Campione d' Italia, San Marino und den zum italienischen Hoheitsgebiet gehörenden Teil des Luganer Sees),
- Lettland,
- Litauen,
- Luxemburg,
- Malta,
- Niederlande (ohne die überseeischen Gebiete Aruba und Niederländische Antillen),
- Österreich,
- Polen,

- 
- Portugal (einschließlich Madeira und der Azoren),
  - **Rumänien,**
  - Schweden,
  - Slowakei,
  - Slowenien,
  - Spanien (einschließlich Balearen, ohne Kanarische Inseln, Ceuta und Melilla),
  - Tschechien,
  - Ungarn,
  - Vereinigtes Königreich Großbritannien und Nordirland (ohne die überseeischen Länder und Gebiete und die Selbstverwaltungsgebiete der Kanalinseln Jersey und Guernsey) zuzüglich der Insel Man,
  - Zypern (ohne die Landesteile, in denen die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt) einschließlich der Hoheitszonen des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland (Akrotiri und Dhekalia) auf Zypern.

(2) <sup>1</sup>Das Drittlandsgebiet umfasst die Gebiete, die nicht zum Gemeinschaftsgebiet gehören, u.a. auch Andorra, Gibraltar und den Vatikan. <sup>2</sup>Als Drittlandsgebiet werden auch die Teile der Insel Zypern behandelt, in denen die Regierung der Republik Zypern keine tatsächliche Kontrolle ausübt.

#### **14. Umsätze in Freihäfen usw. (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UStG)**

(1) Unter § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG fallen z.B. der Verkauf von Tabakwaren aus Automaten in Freizonen des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 ZollVG (Freihäfen) sowie Lieferungen **und innergemeinschaftliche Erwerbe** von Schiffsausrüstungsgegenständen, Treibstoff und Proviant an private Schiffseigentümer zur Ausrüstung und Versorgung von Wassersportfahrzeugen.

(2) Unter § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG fallen z.B. die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, Beförderungen für private Zwecke, Reparaturen an Wassersportfahrzeugen, die Veranstaltung von Wassersport-Lehrgängen **und die Vermietung eines Röntgengerätes an einen Arzt.**

(3) <sup>1</sup>Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie bei deren innergemeinschaftlichem Erwerb in den bezeichneten Gebieten enthält § 1 Abs. 3 Satz 2 UStG eine Vermutung, dass die Umsätze an diese Personen für ihren hoheitlichen und nicht für ihren unternehmerischen Bereich ausgeführt werden. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann jedoch anhand von Aufzeichnungen und Belegen, z.B. durch eine Bescheinigung des Abnehmers, das Gegenteil glaubhaft machen.

#### **15. Freihafen-Veredelungsverkehr, Freihafenlagerung und einfuhrumsatzsteuerrechtlich freier Verkehr (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 und 5 UStG)**

(1) <sup>1</sup>Der Freihafen-Veredelungsverkehr im Sinne von § 12b EUStBV dient der Veredelung von Gemeinschaftswaren (Artikel 4 Nr. 7 ZK), die in einer Freizone des Kontrolltyps I nach § 1 Abs. 1 Satz 1 ZollVG (Freihafen) bearbeitet oder verarbeitet und anschließend im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg eingeführt werden. <sup>2</sup>Die vorübergehende Lagerung von Gemeinschaftswaren kann nach § 12a EUStBV im Freihafen zugelassen werden, wenn dort für den Außenhandel geschaffene Anlagen sonst nicht wirtschaftlich ausgenutzt werden können und der Freihafen durch die Lagerung seinem Zweck nicht entfremdet wird. <sup>3</sup>Bei der Einfuhr der veredelten oder vorübergehend gelagerten Gegenstände im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg wird keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

(2) Steuerbare Lieferungen liegen nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG vor, wenn sich der Lieferungsgegenstand im Zeitpunkt der jeweiligen Lieferung in einem zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehr oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung befindet.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer A in Hannover übersendet dem Freihafen-Unternehmer B Rohlinge. <sup>2</sup>Er beauftragt ihn, daraus Zahnräder herzustellen. <sup>3</sup>B versendet die von ihm im Rahmen eines bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs gefertigten Zahnräder auf Weisung des A an dessen Abnehmer C in Lübeck. <sup>4</sup>Für die Einfuhr wird keine Einfuhrumsatzsteuer erhoben.

<sup>5</sup>Die nach § 3 Abs. 6 UStG im Freihafen bewirkte Lieferung des A an C ist nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG wie eine Lieferung im Inland zu behandeln.

(3) Steuerbare Lieferungen nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG liegen nicht vor, wenn der Lieferungsgegenstand nicht in das Inland gelangt oder wenn die Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer auf anderen Vorschriften als den §§ 12a oder 12b EUSTBV beruht.

(4) Durch die Regelung des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG werden insbesondere in Abholfällen technische Schwierigkeiten beim Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer vermieden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Importeur lässt einen im Freihafen lagernden, aus dem Drittlandsgebiet stammenden Gegenstand bei einer vorgeschobenen Zollstelle (§ 21 Abs. 2a UStG) in den freien Verkehr überführen (Artikel 79 ZK). <sup>2</sup>Anschließend veräußert er den Gegenstand. <sup>3</sup>Der Abnehmer holt den Gegenstand im Freihafen ab und verbringt ihn in das Inland.

<sup>4</sup>Die Lieferung des Importeurs unterliegt nach § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG der Umsatzsteuer. <sup>5</sup>Er kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen. <sup>6</sup>Der Abnehmer ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

(5) <sup>1</sup>Unter § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UStG fallen insbesondere die sonstigen Leistungen des Veredellers, des Lagerhalters und des Beförderungsunternehmers im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelungsverkehrs oder einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung. <sup>2</sup>Beförderungen der veredelten Gegenstände aus dem Freihafen in das Inland sind deshalb insgesamt steuerbar und auf Grund des § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 UStG auch insgesamt steuerpflichtig.

## Zu § 1a UStG

### 15a. Innergemeinschaftlicher Erwerb

(1) <sup>1</sup>Ein innergemeinschaftlicher Erwerb setzt insbesondere voraus, dass an den Erwerber eine Lieferung ausgeführt wird und der Gegenstand dieser Lieferung aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangt. <sup>2</sup>Zum Begriff Gegenstand vgl. Abschnitt 24 Abs. 1. <sup>3</sup>Ein Gegenstand gelangt aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates, wenn die Beförderung oder Versendung durch den Lieferer oder durch den Abnehmer im Gebiet des einen EU-Mitgliedstaates beginnt und im Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates endet. <sup>4</sup>Dies gilt auch dann, wenn die Beförderung oder Versendung im Drittlandsgebiet beginnt und der Gegenstand im Gebiet eines EU-Mitgliedstaates der Einfuhrumsatzsteuer unterworfen wird, bevor er in das Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates gelangt. <sup>5</sup>Kein Fall des innergemeinschaftlichen Erwerbs liegt demnach vor, wenn die Ware aus einem Drittland im Wege der Durchfuhr durch das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates in das Inland gelangt und erst hier einfuhrumsatzsteuerrechtlich zum freien Verkehr abgefertigt wird. <sup>6</sup>Als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt gilt auch das innergemeinschaftliche Verbringen eines Gegenstands in das Inland (vgl. Abschnitt 15b). **<sup>7</sup>Bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität liegt kein innergemeinschaftlicher Erwerb und kein innergemeinschaftliches Verbringen vor (vgl. Abschnitt 42n Abs. 6).** <sup>8</sup>**Zur Bemessungsgrundlage eines innergemeinschaftlichen Erwerbs von wertstoffhaltigen Materialabfällen vgl. Abschnitt 153 Abs. 2.**

(2) <sup>1</sup>Ein innergemeinschaftlicher Erwerb ist bei einem Unternehmer, der ganz oder zum Teil zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, unabhängig von einer Erwerbsschwelle steuerbar. <sup>2</sup>Bei

a) einem Unternehmer, der nur steuerfreie Umsätze ausführt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen,

- b) einem Unternehmer, für dessen Umsätze Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird,
- c) einem Unternehmer, der den Gegenstand zur Ausführung von Umsätzen verwendet, für die die Steuer nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG festgesetzt ist, oder
- d) einer juristischen Person des öffentlichen oder privaten Rechts, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt,

liegt ein steuerbarer innergemeinschaftlicher Erwerb nur vor, wenn der Gesamtbetrag der innergemeinschaftlichen Erwerbe nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG aus allen EU-Mitgliedstaaten mit Ausnahme der Erwerbe neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren über der Erwerbsschwelle von 12 500 € liegt oder wenn nach § 1a Abs. 4 UStG zur Erwerbsbesteuerung optiert wird.<sup>3</sup> Bei dem in Satz 2 genannten Personenkreis unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb neuer Fahrzeuge und verbrauchsteuerpflichtiger Waren unabhängig von der Erwerbsschwelle stets der Erwerbsbesteuerung.<sup>4</sup> Liegen die Voraussetzungen der Sätze 2 und 3 nicht vor, ist die Besteuerung des Lieferers zu prüfen (vgl. Abschnitt 42j).<sup>5</sup> Wurde die Erwerbsschwelle im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten und ist zu erwarten, dass sie auch im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird, kann die Erwerbsbesteuerung unterbleiben, auch wenn die tatsächlichen innergemeinschaftlichen Erwerbe im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 12 500 € überschreiten.<sup>6</sup> Der Erwerber kann dem Finanzamt erklären, dass er auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet.<sup>7</sup> Er unterliegt dann in jedem Fall der Erwerbsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 und 2 UStG.<sup>8</sup> Für die Erklärung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben.<sup>9</sup> Die Erklärung bindet den Erwerber mindestens für zwei Kalenderjahre.

(3)<sup>1</sup> Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben grundsätzlich alle in ihrem Bereich vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe zusammenzufassen.<sup>2</sup> Bei den Gebietskörperschaften Bund und Länder können auch einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden, Ämter) für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe als Steuerpflichtige behandelt werden.<sup>3</sup> Dabei wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass die Erwerbsschwelle überschritten ist.<sup>4</sup> In diesem Fall können die einzelnen Organisationseinheiten eine eigene USt-IdNr. erhalten (vgl. Abschnitt 282a Abs. 3).

## 15b. Innergemeinschaftliches Verbringen

### Allgemeines

(1)<sup>1</sup> Das innergemeinschaftliche Verbringen eines Gegenstands gilt unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG als Lieferung und unter den entsprechenden Voraussetzungen des § 1a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.<sup>2</sup> Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer

- einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates (Ausgangsmitgliedstaat) zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates (Bestimmungsmitgliedstaat) befördert oder versendet und
- den Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat nicht nur vorübergehend verwendet.

<sup>3</sup> Der Unternehmer gilt im Ausgangsmitgliedstaat als Lieferer, im Bestimmungsmitgliedstaat als Erwerber.

(2)<sup>1</sup> Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem der Gegenstand vom Inland in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates gelangt, ist nach § 3 Abs. 1a UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt.<sup>2</sup> Diese Lieferung gilt nach § 6a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftliche Lieferung, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 6a UStG nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei ist.<sup>3</sup> Ein innergemeinschaftliches Verbringen, bei dem der Gegenstand aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland gelangt, gilt nach § 1a Abs. 2 UStG als innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt.<sup>4</sup> Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb sind nach dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises nach den Selbstkosten, jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes und ohne Umsatzsteuer, zu bemessen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG).<sup>5</sup> § 3c UStG ist bei einem innergemeinschaftlichen Verbringen nicht anzuwenden.

### Voraussetzungen

(3)<sup>1</sup> Ein Verbringen ist innergemeinschaftlich, wenn der Gegenstand auf Veranlassung des Unternehmers vom Ausgangsmitgliedstaat in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt.<sup>2</sup> Es ist



unerheblich, ob der Unternehmer den Gegenstand selbst befördert oder ob er die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen lässt.

(4) <sup>1</sup>Ein innergemeinschaftliches Verbringen setzt voraus, dass der Gegenstand im Ausgangsmitgliedstaat bereits dem Unternehmen zugeordnet war und sich bei Beendigung der Beförderung oder Versendung im Bestimmungsmitgliedstaat weiterhin in der Verfügungsmacht des Unternehmers befindet. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist insbesondere dann erfüllt, wenn der Gegenstand von dem im Ausgangsmitgliedstaat gelegenen Unternehmensteil erworben, hergestellt oder in diesen EU-Mitgliedstaat eingeführt, zur Verfügung des Unternehmers in den Bestimmungsmitgliedstaat verbracht und anschließend von dem dort gelegenen Unternehmensteil auf Dauer verwendet oder verbraucht wird.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der französische Unternehmer F verbringt eine Maschine aus seinem Unternehmen in Frankreich in seinen Zweigbetrieb nach Deutschland, um sie dort auf Dauer einzusetzen. <sup>2</sup>Der deutsche Zweigbetrieb kauft in Deutschland Heizöl und verbringt es in die französische Zentrale, um damit das Bürogebäude zu beheizen.

<sup>3</sup>F bewirkt mit dem Verbringen der Maschine nach § 1a Abs. 2 UStG einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland. <sup>4</sup>Das Verbringen des Heizöls ist in Deutschland eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1a i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG.

(5) <sup>1</sup>Weitere Voraussetzung ist, dass der Gegenstand zu einer nicht nur vorübergehenden Verwendung durch den Unternehmer in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist immer dann erfüllt, wenn der Gegenstand in dem dort gelegenen Unternehmensteil entweder dem Anlagevermögen zugeführt oder als Roh-, Hilfs- oder Betriebsstoff verarbeitet oder verbraucht wird.

(6) <sup>1</sup>Eine nicht nur vorübergehende Verwendung liegt auch dann vor, wenn der Unternehmer den Gegenstand mit der konkreten Absicht in den Bestimmungsmitgliedstaat verbringt, ihn dort (unverändert) weiterzuliefern (z.B. Verbringen in ein Auslieferungslager). <sup>2</sup>Es ist in diesen Fällen nicht erforderlich, dass der Unternehmensteil im Bestimmungsmitgliedstaat die abgabenrechtlichen Voraussetzungen einer Betriebsstätte (§ 12 AO) erfüllt. <sup>3</sup>Verbringt der Unternehmer Gegenstände zum Zweck des Verkaufs außerhalb einer Betriebsstätte in den Bestimmungsmitgliedstaat und gelangen die nicht verkauften Waren unmittelbar anschließend wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurück, kann das innergemeinschaftliche Verbringen aus Vereinfachungsgründen auf die tatsächlich verkaufte Warenmenge beschränkt werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der niederländische Blumenhändler N befördert im eigenen LKW Blumen nach Köln, um sie dort auf dem Wochenmarkt zu verkaufen. <sup>2</sup>Die nicht verkauften Blumen nimmt er am selben Tag wieder mit zurück in die Niederlande.

<sup>3</sup>N bewirkt in Bezug auf die verkauften Blumen einen innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG in Deutschland. <sup>4</sup>Er hat den Verkauf der Blumen als Inlandslieferung zu versteuern. <sup>5</sup>Das Verbringen der nicht verkauften Blumen ins Inland muss nicht als innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG, das Zurückverbringen der nicht verkauften Blumen nicht als innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1a i.V.m. § 6a Abs. 2 UStG behandelt werden.

(7) <sup>1</sup>Bei der Verkaufskommission liegt zwar eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer vor (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 102/78, BStBl 1987 II S. 278). <sup>2</sup>Gelangt das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär jedoch nach dem Sinn und Zweck der Regelung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden. <sup>3</sup>Gleichzeitig ist demnach der innergemeinschaftliche Erwerb beim Kommissionär der Besteuerung zu unterwerfen.

(8) Bei einer grenzüberschreitenden Organschaft (vgl. Abschnitt 21a) sind Warenbewegungen zwischen den im Inland und den im übrigen Gemeinschaftsgebiet gelegenen Unternehmensteilen Lieferungen, die beim liefernden inländischen Unternehmensteil nach § 3 Abs. 1 i.V.m. § 6a Abs. 1 UStG, beim erwerbenden inländischen Unternehmensteil nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 UStG zu beurteilen sind.

Ausnahmen

(9) <sup>1</sup>Nach dem Wortlaut der gesetzlichen Vorschriften ist das Verbringen zu einer nur vorübergehenden Verwendung von der Lieferungs- und Erwerbsfiktion ausgenommen. <sup>2</sup>Diese

Ausnahmeregelung ist unter Beachtung von **Artikel 17 und 23 MwStSystRL** auszulegen.<sup>3</sup> Danach liegt kein innergemeinschaftliches Verbringen vor, wenn die Verwendung des Gegenstands im Bestimmungsmitgliedstaat

- ihrer Art nach nur vorübergehend ist (vgl. Absätze 10 und 11) oder
- befristet ist (vgl. Absätze 12 und 13).

Der Art nach vorübergehende Verwendung

(10) Eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung liegt in folgenden Fällen vor:

1. <sup>1</sup>Der Unternehmer verwendet den Gegenstand bei einer Werklieferung, die im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar ist. <sup>2</sup>Es ist gleichgültig, ob der Gegenstand Bestandteil der Lieferung wird und im Bestimmungsmitgliedstaat verbleibt oder ob er als Hilfsmittel verwendet wird und später wieder in den Ausgangsmitgliedstaat zurückgelangt.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der deutsche Bauunternehmer D errichtet in Frankreich ein Hotel. <sup>2</sup>Er verbringt zu diesem Zweck Baumaterial und einen Baukran an die Baustelle. <sup>3</sup>Der Baukran gelangt nach Fertigstellung des Hotels nach Deutschland zurück.

<sup>4</sup>Das Verbringen des Baumaterials und des Baukrans ist keine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1a und § 6a Abs. 2 UStG. <sup>5</sup>Beim Zurückgelangen des Baukrans in das Inland liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb im Sinne des § 1a Abs. 2 UStG nicht vor.

2. Der Unternehmer verbringt den Gegenstand im Rahmen oder in unmittelbarem Zusammenhang mit einer sonstigen Leistung in den Bestimmungsmitgliedstaat.

Beispiel 2:

- a) Der deutsche Unternehmer D vermietet eine Baumaschine an den niederländischen Bauunternehmer N und verbringt die Maschine zu diesem Zweck in die Niederlande.
- b) Der französische Gärtner F führt im Inland Baumschneidearbeiten aus und verbringt zu diesem Zweck Arbeitsmaterial und Leitern in das Inland.

In beiden Fällen ist ein innergemeinschaftliches Verbringen nicht anzunehmen.

3. Der Unternehmer lässt an dem Gegenstand im Bestimmungsmitgliedstaat eine sonstige Leistung (z.B. Reparatur) ausführen.
4. Der Unternehmer überlässt einen Gegenstand an eine Arbeitsgemeinschaft als Gesellschafterbeitrag und verbringt den Gegenstand dazu in den Bestimmungsmitgliedstaat.

(11) <sup>1</sup>Bei einer ihrer Art nach vorübergehenden Verwendung kommt es auf die Dauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands im Bestimmungsmitgliedstaat nicht an. <sup>2</sup>Geht der Gegenstand unter, nachdem er in den Bestimmungsmitgliedstaat gelangt ist, gilt er in diesem Zeitpunkt als geliefert. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn zunächst eine ihrer Art nach vorübergehende Verwendung vorlag, der Gegenstand aber dann im Bestimmungsmitgliedstaat veräußert wird (z.B. wenn ein Gegenstand zunächst vermietet und dann verkauft wird).

Befristete Verwendung

(12) <sup>1</sup>Von einer befristeten Verwendung ist auszugehen, wenn der Unternehmer einen Gegenstand in den Bestimmungsmitgliedstaat im Rahmen eines Vorgangs verbringt, für den bei einer entsprechenden Einfuhr im Inland wegen vorübergehender Verwendung eine vollständige Befreiung von den Einfuhrabgaben bestehen würde. <sup>2</sup>Die zu der zoll- und einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abgabenbefreiung erlassenen Rechts- und Verwaltungsvorschriften sind entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Dies gilt ab 1. 1. 1994 insbesondere für

- Artikel 137 bis 144 ZK und
- Artikel 496 bis 514, 519, 520, 523 und 553 bis 584 ZK-DVO.

<sup>4</sup>Die Höchstdauer der Verwendung (Verwendungsfrist) ist danach grundsätzlich auf 24 Monate festgelegt (Artikel 140 Abs. 2 ZK); für bestimmte Gegenstände gelten kürzere Verwendungsfristen. <sup>5</sup>Fälle der vorübergehenden Verwendung mit einer Verwendungsfrist von 24 Monaten sind z.B. die Verwendung von

- Paletten (Artikel 556 ZK-DVO),
- Behältern (Artikel 557 ZK-DVO),

- persönlichen Gebrauchsgegenständen und zu Sportzwecken verwendeter Waren (Artikel 563 ZK-DVO),
- Betreuungsgut für Seeleute (Artikel 564 ZK-DVO),
- Material für Katastropheneinsätze (Artikel 565 ZK-DVO),
- medizinisch-chirurgischer und labortechnischer Ausrüstung (Artikel 566 ZK-DVO),
- lebenden Tieren (Artikel 567 Unterabs. 1 ZK-DVO),
- Ausrüstung oder Waren, die für den Bau, die Instandhaltung oder Instandsetzung von Infrastrukturen in einer Grenzzone unter Aufsicht von Behörden verwendet werden (Artikel 567 Unterabs. 2 ZK-DVO),
- Waren, die als Träger von Ton, Bild oder Informationen der Datenverarbeitung dienen oder ausschließlich zur Werbung verwendet werden (Artikel 568 ZK-DVO),
- Berufsausrüstung (Artikel 569 ZK-DVO),
- pädagogischem Material und wissenschaftlichem Gerät (Artikel 570 ZK-DVO),
- Umschließungen (Artikel 571 ZK-DVO),
- Formen, Matrizen, Klischees, Zeichnungen, Modellen, Geräten zum Messen, Überprüfen oder Überwachen und ähnlicher Gegenstände (Artikel 572 ZK-DVO),
- Waren, die Gegenstand von Tests, Experimenten oder Vorführungen sind oder zur Durchführung von Tests, Experimenten oder Vorführungen ohne Gewinnabsicht verwendet werden (Artikel 573 Buchstaben a und c ZK-DVO),
- Mustern in angemessenen Mengen, die ausschließlich zu Vorführ- und Ausstellungszwecken verwendet werden (Artikel 574 ZK-DVO),
- Waren, die im Rahmen einer öffentlich zugänglichen Veranstaltung ausgestellt oder verwendet oder aus in das Verfahren übergeführten Waren gewonnen werden (Artikel 576 Abs. 1 ZK-DVO),
- Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, die ausgestellt und gegebenenfalls verkauft werden, sowie anderer als neu hergestellter Waren, die im Hinblick auf ihre Versteigerung eingeführt wurden (Artikel 576 Abs. 3 ZK-DVO),
- Ersatzteilen, Zubehör und Ausrüstungen, die für Zwecke der Ausbesserung, Wartungsarbeiten und Maßnahmen zum Erhalt für in das Verfahren übergeführte Waren verwendet werden (Artikel 577 ZK-DVO).

<sup>6</sup>Eine Verwendungsfrist von 18 Monaten gilt für zum eigenen Gebrauch verwendete Beförderungsmittel der See- und Binnenschifffahrt (Artikel 562 Buchstabe e ZK-DVO).

<sup>7</sup>Eine Verwendungsfrist von 12 Monaten gilt für Schienenbeförderungsmittel (Artikel 562 Buchstabe a ZK-DVO),

<sup>8</sup>Eine Verwendungsfrist von 6 Monaten gilt u.a. für

- Straßenbeförderungsmittel und Beförderungsmittel des Luftverkehrs, die jeweils zum eigenen Gebrauch verwendet werden (Artikel 562 Buchstaben c und d ZK-DVO),
- Waren, die im Rahmen eines Kaufvertrags mit Erprobungsvorbehalt eingeführt und dieser Erprobung unterzogen werden (Artikel 573 Buchstabe b ZK-DVO),
- Austauschproduktionsmittel, die einem Kunden vom Lieferanten oder Ausbesserer bis zur Lieferung oder Reparatur gleichartiger Waren vorübergehend zur Verfügung gestellt werden (Artikel 575 ZK-DVO).

<sup>9</sup>Eine Verwendungsfrist von 2 Monaten gilt u.a. für Waren zur Ansicht, die nicht als Muster eingeführt werden können und für die von Seiten des Versenders eine Verkaufsabsicht und beim Empfänger eine mögliche Kaufabsicht nach Ansicht besteht (Artikel 576 Abs. 2 ZK-DVO).

(13) <sup>1</sup>Werden die in Absatz 12 bezeichneten Verwendungsfristen überschritten, ist im Zeitpunkt des Überschreitens ein innergemeinschaftliches Verbringen mit den sich aus § 1a Abs. 2 und § 3 Abs. 1a UStG ergebenden Wirkungen anzunehmen. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn der Gegenstand innerhalb der Verwendungsfrist untergeht oder veräußert (geliefert) wird. <sup>3</sup>Das Zurückgelangen des Gegenstands in den Ausgangsmitgliedstaat nach einer befristeten Verwendung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Entsprechende Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG

(14) <sup>1</sup>§ 1a Abs. 2 und § 3 Abs. 1a UStG sind grundsätzlich nicht anzuwenden, wenn der Gegenstand im Rahmen einer im Ausgangsmitgliedstaat steuerbaren Lieferung in den

Bestimmungsmitgliedstaat gelangt, d.h. wenn der Abnehmer bei Beginn des Transports im Ausgangsmitgliedstaat feststeht und der Gegenstand an ihn unmittelbar ausgeliefert wird.<sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann in diesen Fällen jedoch unter folgenden Voraussetzungen ein innergemeinschaftliches Verbringen angenommen werden:

1. Die Lieferungen werden regelmäßig an eine größere Zahl von Abnehmern im Bestimmungsland ausgeführt.
2. Bei entsprechenden Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet wären die Voraussetzungen für eine Verlagerung des Ortes der Lieferung in das Gemeinschaftsgebiet nach § 3 Abs. 8 UStG erfüllt.
3. <sup>1</sup>Der liefernde Unternehmer behandelt die Lieferung im Bestimmungsmitgliedstaat als steuerbar.  
<sup>2</sup>Er wird bei einem Finanzamt des Bestimmungsmitgliedstaates für Umsatzsteuerzwecke geführt.  
<sup>3</sup>Er gibt in den Rechnungen seine USt-IdNr. des Bestimmungsmitgliedstaates an.
4. Die beteiligten Steuerbehörden im Ausgangs- und Bestimmungsmitgliedstaat sind mit dieser Behandlung einverstanden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der niederländische Großhändler N in Venlo beliefert im grenznahen deutschen Raum eine Vielzahl von Kleinabnehmern (z.B. Imbissbuden, Gaststätten und Kasinos) mit Pommes frites. <sup>2</sup>N verpackt und portioniert die Waren bereits in Venlo nach den Bestellungen der Abnehmer und liefert sie an diese mit eigenem LKW aus.

<sup>3</sup>N kann die Gesamtsendung als innergemeinschaftliches Verbringen (innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1a Abs. 2 UStG) behandeln und alle Lieferungen als Inlandslieferungen bei dem zuständigen inländischen Finanzamt versteuern, sofern er in den Rechnungen seine deutsche USt-IdNr. angibt und seine örtlich zuständige niederländische Steuerbehörde diesem Verfahren zustimmt.

Beleg austausch und Aufzeichnungspflichten

(15) Wegen des Beleg austauschs und der Aufzeichnungspflichten in Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens vgl. Abschnitte 190a Abs. 3 und 256a Abs. 1.

Zu § 1b UStG

### **15c. Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge**

<sup>1</sup>Der entgeltliche innergemeinschaftliche Erwerb eines neuen Fahrzeugs unterliegt auch bei Privatpersonen, nichtunternehmerisch tätigen Personenvereinigungen und Unternehmern, die das Fahrzeug für ihren nichtunternehmerischen Bereich beziehen, der Besteuerung. <sup>2</sup>Fahrzeuge im Sinne des § 1b UStG sind zur Personen- oder Güterbeförderung bestimmte Wasserfahrzeuge, Luftfahrzeuge und motorbetriebene Landfahrzeuge, die die in § 1b Abs. 2 UStG bezeichneten Merkmale aufweisen. <sup>3</sup>Zu den Landfahrzeugen gehören insbesondere Personenkraftwagen, Lastkraftwagen, Motorräder, Motorroller, Mopeds und motorbetriebene Wohnmobile und Caravans. <sup>4</sup>Die straßenverkehrsrechtliche Zulassung ist nicht erforderlich. <sup>5</sup>Keine Landfahrzeuge sind dagegen Wohnwagen, Packwagen und andere Anhänger ohne eigenen Motor, die nur von Kraftfahrzeugen mitgeführt werden können, sowie selbstfahrende Arbeitsmaschinen und land- und forstwirtschaftliche Zugmaschinen, die nach ihrer Bauart oder ihren besonderen, mit dem Fahrzeug fest verbundenen Einrichtungen nicht zur Beförderung von Personen oder Gütern bestimmt und geeignet sind.

Zu § 1c UStG

### **15d. Ausnahme vom innergemeinschaftlichen Erwerb bei diplomatischen Missionen usw. (§ 1c Abs. 1 UStG)**

<sup>1</sup>Ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen, zwischenstaatliche Einrichtungen und Streitkräfte anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags sind nach Maßgabe des § 1c Abs. 1 UStG vom innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG ausgenommen. <sup>2</sup>Diese Einrichtungen werden nicht dem in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personenkreis zugeordnet. <sup>3</sup>Dies hat zur Folge, dass

- diesen Einrichtungen grundsätzlich keine USt-IdNr. zu erteilen ist,

- bei Lieferungen aus anderen EU-Mitgliedstaaten an diese Einrichtungen der Ort der Lieferung unter den Voraussetzungen des § 3c UStG in das Inland verlagert wird und
- diese Einrichtungen nur beim innergemeinschaftlichen Erwerb eines neuen Fahrzeugs der Erwerbsbesteuerung nach § 1b UStG unterliegen.

<sup>4</sup>Soweit die genannten Einrichtungen Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sind und den Gegenstand für ihr Unternehmen erwerben, ist die Ausnahmeregelung des § 1c Abs. 1 UStG nicht anzuwenden.

Zu § 2 UStG

## 16. Unternehmer

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Natürliche und juristische Personen sowie Personenzusammenschlüsse können Unternehmer sein. <sup>2</sup>Unternehmer ist jedes selbständig tätige Wirtschaftsgebilde, das nachhaltig Leistungen gegen Entgelt ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 4. 7. 1956, V 56/55 U, BStBl III S. 275) oder die durch objektive Anhaltspunkte belegte Absicht hat, eine unternehmerische Tätigkeit gegen Entgelt und selbständig auszuüben und erste Investitionsausgaben für diesen Zweck tätigt (vgl. BFH-Urteile vom 22. 2. 2001, V R 77/96, BStBl 2003 II S. 426, und vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl 2003 II S. 430). <sup>3</sup>Dabei kommt es weder auf die Rechtsform noch auf die Rechtsfähigkeit des Leistenden an (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1994, V R 105/91, BStBl II S. 671). <sup>4</sup>Auch eine Personenvereinigung, die nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird, kann mit der entgeltlichen Überlassung von Gemeinschaftsanlagen unternehmerisch tätig sein (BFH-Urteil vom 28. 11. 2002, V R 18/01, BStBl 2003 II S. 443).

### Gesellschaften und Gemeinschaften

(2) <sup>1</sup>Für die Unternehmereigenschaft einer Personengesellschaft ist es unerheblich, ob ihre Gesellschafter Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1980, V R 142/73, BStBl 1981 II S. 408). <sup>2</sup>Unternehmer kann auch eine Bruchteilsgemeinschaft sein. <sup>3</sup>Vermieten Ehegatten mehrere in ihrem Bruchteilseigentum stehende Grundstücke, ist die jeweilige Bruchteilsgemeinschaft ein gesonderter Unternehmer, wenn auf Grund unterschiedlicher Beteiligungsverhältnisse im Vergleich mit den anderen Bruchteilsgemeinschaften eine einheitliche Willensbildung nicht gewährleistet ist (vgl. BFH-Urteile vom 25. 3. 1993, V R 42/89, BStBl II S. 729 und vom 29. 4. 1993, V R 38/89, BStBl II S. 734). <sup>4</sup>Ob der Erwerber eines Miteigentumsanteils eines vermieteten Grundstücks Unternehmer ist oder nicht, hängt von der Art der Überlassung seines Miteigentumsanteils an die Gemeinschaft ab. <sup>5</sup>Die zivilrechtliche Stellung als Mitvermieter ist für die Unternehmereigenschaft allein nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 27. 6. 1995, V R 36/94, BStBl II S. 915).

### Leistender

(3) <sup>1</sup>Wem eine Leistung als Unternehmer zuzurechnen ist, richtet sich danach, wer dem Leistungsempfänger gegenüber als Schuldner der Leistung auftritt. <sup>2</sup>Dies ergibt sich regelmäßig aus den abgeschlossenen zivilrechtlichen Vereinbarungen. <sup>3</sup>Leistender ist in der Regel derjenige, der die Lieferungen oder sonstigen Leistungen im eigenen Namen gegenüber einem anderen selbst oder durch einen Beauftragten ausführt. <sup>4</sup>Ob eine Leistung dem Handelnden oder einem anderen zuzurechnen ist, hängt grundsätzlich davon ab, ob der Handelnde gegenüber Dritten im eigenen Namen oder berechtigterweise im Namen eines anderen bei Ausführung entgeltlicher Leistungen aufgetreten ist. <sup>5</sup>Somit ist ein sog. Strohmann, der im eigenen Namen Gegenstände verkauft und dem Abnehmer die Verfügungsmacht einräumt, umsatzsteuerrechtlich Leistender (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 4/89, BStBl II S. 628, und BFH-Beschluss vom 31. 1. 2002, V B 108/01, BStBl 2004 II S. 622). <sup>6</sup>Bei Schein- oder Strohmangengeschäften können die Leistungen jedoch auch einer anderen als der nach außen auftretenden Person (Strohmann) zuzurechnen sein (vgl. BFH-Urteil vom 15. 9. 1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II S. 275). <sup>7</sup>Das ist jedenfalls dann der Fall, wenn das Rechtsgeschäft zwischen dem Leistungsempfänger und dem Strohmann nur zum Schein abgeschlossen worden ist und der Leistungsempfänger wusste oder davon ausgehen musste, dass der als Leistender Auftretende (Strohmann) keine eigene Verpflichtung aus dem Rechtsgeschäft eingehen und dementsprechend auch keine eigenen Leistungen versteuern wollte (BFH-Beschluss vom 31. 1. 2002, a.a.O.). <sup>8</sup>Zur Frage des Vorsteuerabzugs aus Rechnungen über Strohmangengeschäfte vgl. Abschnitt 192 Abs. 15.

---

### Einzelfälle

(4) <sup>1</sup>Schließt eine Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes allein die Bauverträge mit dem Auftraggeber ab, entstehen unmittelbare Rechtsbeziehungen nur zwischen dem Auftraggeber und der Arbeitsgemeinschaft, nicht aber zwischen dem Auftraggeber und den einzelnen Mitgliedern der Gemeinschaft. <sup>2</sup>In diesem Fall ist die Arbeitsgemeinschaft Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 21. 5. 1971, V R 117/67, BStBl II S. 540). <sup>3</sup>Zur Frage des Leistungsaustauschs zwischen einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes und ihren Mitgliedern vgl. Abschnitt 6 Abs. 8. <sup>4</sup>Nach außen auftretende Rechtsanwaltsgemeinschaften können auch mit den Notariatsgeschäften ihrer Mitglieder Unternehmer sein (vgl. BFH-Urteile vom 5. 9. 1963, V 117/60 U, BStBl III S. 520, vom 17. 12. 1964, V 228/62 U, BStBl 1965 III S. 155, und vom 27. 8. 1970, V R 72/66, BStBl II S. 833). <sup>5</sup>Zur Bestimmung des Leistenden, wenn in einer Sozietät zusammengeschlossene Rechtsanwälte Testamentsvollstreckungen ausführen, vgl. BFH-Urteil vom 13. 3. 1987, V R 33/79, BStBl II S. 524. <sup>6</sup>Zur Frage, wer bei einem Sechs-Tage-Rennen Werbeleistungen an die Prämienzahler bewirkt, vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 1990, V R 31/85, BStBl 1991 II S. 381. <sup>7</sup>Zur Frage, wer bei der Durchführung von Gastspielen (z.B. Gastspiel eines Theaterensembles) als Veranstalter anzusehen ist, vgl. BFH-Urteil vom 11. 8. 1960, V 188/58 U, BStBl III S. 476. <sup>8</sup>Zur steuerlichen Behandlung einer aus Mietern und Grundstückseigentümern bestehenden Werbegemeinschaft vgl. Abschnitt 4 Abs. 5.

### Innengesellschaften

(5) <sup>1</sup>Innengesellschaften, die ohne eigenes Vermögen, ohne Betrieb, ohne Rechtsfähigkeit und ohne Firma bestehen, sind umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich, weil ihnen mangels Auftretens nach außen die Unternehmereigenschaft fehlt. <sup>2</sup>Unternehmer sind – beim Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen – nur die an der Innengesellschaft beteiligten Personen oder Personenzusammenschlüsse (BFH-Urteil vom 11. 11. 1965, V 146/63 S, BStBl 1966 III S. 28). <sup>3</sup>Zu den Innengesellschaften gehört auch die – typische oder atypische – stille Gesellschaft. <sup>4</sup>Eine besondere Art der Innengesellschaft ist die Meta-Verbindung (vgl. BFH-Urteil vom 21. 12. 1955, V 161/55 U, – BStBl 1956 III S. 58). <sup>5</sup>Bei einer Gewinnpoolung sind Unternehmer nur die beteiligten Personen, die ihre Geschäfte ebenfalls nach außen in eigenem Namen betreiben, im Gegensatz zur Meta-Verbindung aber nicht in einem Leistungsaustauschverhältnis miteinander stehen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 2. 1970, V R 50/66, BStBl II S. 477).

### Sportveranstaltungen

(6) <sup>1</sup>Bei Sportveranstaltungen auf eigenem Sportplatz ist der Platzverein als Unternehmer anzusehen und mit den gesamten Einnahmen zur Umsatzsteuer heranzuziehen. <sup>2</sup>Der Gastverein hat die ihm aus dieser Veranstaltung zufließenden Beträge nicht zu versteuern. <sup>3</sup>Bei Sportveranstaltungen auf fremdem Platz hat der mit der Durchführung der Veranstaltung und insbesondere mit der Erledigung der Kassengeschäfte und der Abrechnung beauftragte Verein als Unternehmer die gesamten Einnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, während der andere Verein die ihm zufließenden Beträge nicht zu versteuern hat. <sup>4</sup>Tritt bei einer Sportveranstaltung nicht einer der beteiligten Vereine, sondern der jeweilige Verband als Veranstalter auf, hat der veranstaltende Verband die Gesamteinnahmen aus der jeweiligen Veranstaltung zu versteuern, während die Einnahmeanteile der beteiligten Vereine nicht der Umsatzsteuer unterworfen werden.

### Insolvenzverwalter, Testamentsvollstrecker

(7) <sup>1</sup>Wird ein Unternehmen von einem Zwangsverwalter im Rahmen seiner Verwaltungstätigkeit nach § 152 Abs. 1 ZVG, einem vorläufigen Insolvenzverwalter oder einem Insolvenzverwalter geführt, ist nicht dieser der Unternehmer, sondern der Inhaber der Vermögensmasse, für die er tätig wird (vgl. BFH-Urteil vom 23. 6. 1988, V R 203/83, BStBl II S. 920, für den Zwangsverwalter und BFH-Urteile vom 20. 2. 1986, V R 16/81, BStBl II S. 579, und vom 16. 7. 1987, V R 80/82, BStBl II S. 691, für den Konkursverwalter nach der KO). <sup>2</sup>Dieselben Grundsätze gelten auch dann, wenn ein zum Nachlass gehörendes Unternehmen vom Testamentsvollstrecker als solchem für den Erben fortgeführt wird. <sup>3</sup>Führt ein Testamentsvollstrecker jedoch ein Handelsgeschäft als Treuhänder der Erben im eigenen Namen weiter, ist er der Unternehmer und Steuerschuldner (vgl. BFH-Urteil vom 11. 10. 1990, V R 75/85, BStBl 1991 II S. 191). <sup>4</sup>Zur verfahrensrechtlichen Besonderheit bei der Zwangsverwaltung von mehreren Grundstücken vgl. Abschnitt 230 Abs. 4.

## 17. Selbständigkeit

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Eine selbständige Tätigkeit liegt vor, wenn sie auf eigene Rechnung und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. <sup>2</sup>Ob Selbständigkeit oder Unselbständigkeit anzunehmen ist, richtet sich grundsätzlich nach dem Innenverhältnis zum Auftraggeber. <sup>3</sup>Aus dem Außenverhältnis zur Kundschaft lassen sich im Allgemeinen nur Beweiszeichen herleiten (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 1956, V 137/55 U, BStBl 1957 III S. 42). <sup>4</sup>Dabei kommt es nicht allein auf die vertragliche Bezeichnung, die Art der Tätigkeit oder die Form der Entlohnung an. <sup>5</sup>Entscheidend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. <sup>6</sup>Es müssen die für und gegen die Selbständigkeit sprechenden Umstände gegeneinander abgewogen werden; die gewichtigeren Merkmale sind dann für die Gesamtbeurteilung maßgebend (vgl. BFH-Urteile vom 24. 11. 1961, VI 208/61 U, BStBl 1962 III S. 125, und vom 30. 5. 1996, V R 2/95, BStBl II S. 493, **sowie H 67 LStH 2007**). <sup>7</sup>Arbeitnehmer und damit nicht selbständig tätig kann auch sein, wer nach außen wie ein Kaufmann auftritt (vgl. BFH-Urteil vom 15. 7. 1987, X R 19/80, BStBl II S. 746).

### Natürliche Personen

(2) <sup>1</sup>Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen ist für die Umsatzsteuer, Einkommensteuer und Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1972, V R 136/71, BStBl II S. 810). **<sup>2</sup>Dies gilt jedoch nicht, wenn Vergütungen für die Ausübung einer bei Anwendung dieser Grundsätze nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit ertragsteuerrechtlich auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden.** <sup>3</sup>Auch ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes Weisungsrecht der Personengesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter kann nicht zu einer Weisungsgebundenheit im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG führen. **<sup>4</sup>Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers können als selbständig im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein.** **<sup>5</sup>Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen (BFH-Urteil vom 10. 3. 2005, V R 29/03, BStBl II S. 730).**

### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Komplementär einer aus natürlichen Personen bestehenden KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG.

<sup>2</sup>Der Komplementär ist selbständig tätig.

### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Aktionär einer AG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der AG. <sup>2</sup>Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen, der u.a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt **und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führt.**

<sup>3</sup>Der Aktionär ist **auch umsatzsteuerrechtlich** nicht selbständig tätig.

### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der Kommanditist einer KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG. <sup>2</sup>Zwischen den Parteien ist ein Arbeitsvertrag geschlossen, der u.a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt **und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde.**

<sup>3</sup>Einkommensteuerrechtlich erzielt der Kommanditist aus der Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; umsatzsteuerrechtlich ist er dagegen nicht selbständig tätig.

### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Ein bei einer Komplementär-GmbH angestellter Geschäftsführer, der gleichzeitig Kommanditist der GmbH & Co. KG ist, erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der GmbH.

<sup>2</sup>Aus ertragsteuerrechtlicher Sicht wird unterstellt, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird; die Vergütung für die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung gegenüber der Komplementär-GmbH gehört zu den Einkünften als (selbständiger) Mitunternehmer der KG

und wird zu gewerblichen Einkünften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umqualifiziert.<sup>3</sup>In umsatzsteuerrechtlicher Hinsicht ist die Frage der Selbständigkeit jedoch weiterhin unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze zu klären.

(3)<sup>1</sup>Ein Kommanditist ist als Mitglied eines Beirates, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, gegenüber der Gesellschaft selbständig tätig (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1994, XI R 74/93, BStBl 1995 II S. 150).<sup>2</sup>Fahrlehrer, denen keine Fahrschülerlaubnis erteilt ist, können im Verhältnis zu dem Inhaber der Fahrschule selbständig sein (vgl. BFH-Urteil vom 17. 10. 1996, V R 63/94, BStBl 1997 II S. 188).<sup>3</sup>Ein Rundfunksprecher, der einer Rundfunkanstalt auf Dauer zur Verfügung steht, kann auch dann nicht als Unternehmer beurteilt werden, wenn er von der Rundfunkanstalt für jeden Einzelfall seiner Mitwirkung durch besonderen Vertrag verpflichtet wird (BFH-Urteil vom 14. 10. 1976, V R 137/73, BStBl 1977 II S. 50).<sup>4</sup>Wegen der Behandlung der Versicherungsvertreter, Hausgewerbetreibenden und Heimarbeiter vgl. R 15.1 Abs. 1 und 2 EStR 2005.<sup>5</sup>Eine natürliche Person ist mit ihrer Tätigkeit im Rahmen eines Arbeitnehmer-Überlassungsvertrages Arbeitnehmer und nicht Unternehmer im Rahmen eines Werk- oder Dienstvertrages (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 40/81, BStBl II S. 804).

(4)<sup>1</sup>Natürliche Personen können zum Teil selbständig, zum Teil unselbständig sein.<sup>2</sup>In Krankenanstalten angestellte Ärzte sind **nur** insoweit selbständig tätig, als ihnen für die Behandlung von Patienten ein **von der Krankenanstalt unabhängiges** Liquidationsrecht zusteht (vgl. **BFH-Urteil vom 5. 10. 2005, VI R 152/01, BStBl 2006 II S. 94**).<sup>3</sup>Auch die Tätigkeit der Honorarprofessoren ohne Lehrauftrag wird selbständig ausgeübt.<sup>4</sup>Arbeitnehmersvertreter, die hauptberuflich unselbständig sind, üben als Mitglied eines Aufsichtsrats einer AG eine selbständige Tätigkeit aus (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1972, V R 136/71, BStBl II S. 810).<sup>5</sup>Zur Frage, ob eine Nebentätigkeit selbständig oder unselbständig ausgeübt wird, vgl. H 68 LStH 2007.

#### Personengesellschaften

(5)<sup>1</sup>Eine Personengesellschaft des Handelsrechts ist stets selbständig.<sup>2</sup>Lediglich nicht rechtsfähige Personenvereinigungen können als kollektive Zusammenschlüsse von Arbeitnehmern zwecks Anmietung der Arbeitskraft gegenüber einem gemeinsamen Arbeitgeber unselbständig sein (vgl. BFH-Urteil vom 8. 2. 1979, V R 101/78, BStBl II S. 362).

#### Juristische Personen

(6)<sup>1</sup>Eine Kapitalgesellschaft ist stets selbständig, wenn sie nicht nach § 2 Abs. 2 UStG in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist; dies gilt insbesondere hinsichtlich ihrer gegen Entgelt ausgeübten Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber einer Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 6. 6. 2002, V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36).<sup>2</sup>Auch das Weisungsrecht der Gesellschafterversammlung gegenüber dem Geschäftsführer führt nicht zur Unselbständigkeit.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Die Komplementär-GmbH erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegen Sonderentgelt an die KG.<sup>2</sup>Der Kommanditist dieser KG ist gleichzeitig Geschäftsführer der Komplementär-GmbH.

<sup>3</sup>Die Komplementär-GmbH ist mit ihren Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen selbständig tätig.<sup>4</sup>Diese werden von der Komplementär-GmbH an die KG im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erbracht, auch wenn z.B. die Vergütung unmittelbar an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gezahlt wird.

(7)<sup>1</sup>Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-, Ortsverbände) von Großvereinen sind neben dem Hauptverein selbständige Unternehmer, wenn sie über eigene satzungsgemäße Organe (Vorstand, Mitgliederversammlung) verfügen und über diese auf Dauer nach außen im eigenen Namen auftreten sowie eine eigene Kassenführung haben.<sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass die regionalen Untergliederungen – neben der Satzung des Hauptvereins – noch eine eigene Satzung haben.<sup>3</sup>Zweck, Aufgabe und Organisation der Untergliederungen können sich aus der Satzung des Hauptvereins ergeben.

### 18. Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

(1)<sup>1</sup>Der Begriff der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Sinne des UStG geht über den Begriff des Gewerbebetriebes nach dem EStG und dem GewStG hinaus (vgl. BFH-Urteil vom 5. 9. 1963, V 117/60 U, BStBl III S. 520).<sup>2</sup>Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit setzt voraus, dass Leistungen im wirtschaftlichen Sinn ausgeführt werden.<sup>3</sup>Betätigungen, die sich nur als



Leistungen im Rechtssinn, nicht aber zugleich auch als Leistungen im wirtschaftlichen Sinne darstellen, werden von der Umsatzsteuer nicht erfasst. <sup>4</sup>Leistungen, bei denen ein über die reine Entgeltentrichtung hinausgehendes eigenes wirtschaftliches Interesse des Entrichtenden nicht verfolgt wird, sind zwar Leistungen im Rechtssinn, aber keine Leistungen im wirtschaftlichen Sinn (vgl. BFH-Urteil vom 31. 7. 1969, V 94/65, BStBl II S. 637). <sup>5</sup>Die Unterhaltung von Giro-, Bauspar- und Sparkonten sowie das Eigentum an Wertpapieren begründen für sich allein noch nicht die Unternehmereigenschaft einer natürlichen Person (vgl. BFH-Urteile vom 1. 2. 1973, V R 2/70, BStBl II S. 172, und vom 11. 10. 1973, V R 14/73, BStBl 1974 II S. 47).

(2) <sup>1</sup>Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit (vgl. EuGH-Urteile vom 14. 11. 2000, C-142/99, EuGHE I 2000 S. 9567, vom 27. 9. 2001, C-16/00, EuGHE I S. 6663 und vom 29. 4. 2004, C-77/01, EuGHE I S. 4295). <sup>2</sup>Wer sich an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt, übt zwar eine „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ aus. <sup>3</sup>Gleichwohl ist er im Regelfall nicht Unternehmer im Sinne des UStG, weil Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen nicht als umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen sind (vgl. EuGH-Urteil vom 21. 10. 2004, C-8/03, EuGHE I S. 10157). <sup>4</sup>Soweit daneben eine weitergehende Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, die für sich die Unternehmereigenschaft begründet, ist diese vom nichtunternehmerischen Bereich zu trennen. <sup>5</sup>Unternehmer, die neben ihrer unternehmerischen Betätigung auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften halten, können diese Beteiligungen grundsätzlich nicht dem Unternehmen zuordnen. <sup>6</sup>Bei diesen Unternehmern ist deshalb eine Trennung des unternehmerischen Bereichs vom nichtunternehmerischen Bereich geboten. <sup>7</sup>Dieser Grundsatz gilt für alle Unternehmer gleich welcher Rechtsform (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1984, V R 25/76, BStBl II 1985 S. 176). <sup>8</sup>Auch Erwerbsgesellschaften können daher gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich halten. <sup>9</sup>Dies bedeutet, dass eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt (sog. Finanzholding), nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. <sup>10</sup>Demgegenüber ist eine Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift (sog. Führungs- oder Funktionsholding), unternehmerisch tätig. <sup>11</sup>Wird eine Holding nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet (sog. gemischte Holding), hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich. <sup>12</sup>Das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar (vgl. EuGH-Urteil vom 6. 2. 1997, C-80/95, EuGHE I S. 745),

1. soweit Beteiligungen im Sinne eines gewerblichen Wertpapierhandels gewerbsmäßig erworben und veräußert werden und dadurch eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielungsabsicht gerichtete Tätigkeit entfaltet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 1. 1987, V R 3/77, BStBl II S. 512 und EuGH-Urteil vom 29. 4. 2004, a.a.O.) oder
2. wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erhalten) gehalten wird, sondern der Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit (z.B. Sicherung günstiger Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluss bei potenziellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen) dient (vgl. EuGH-Urteil vom 11. 7. 1996, C-306/94, EuGHE I S. 3695), oder
3. <sup>1</sup>soweit die Beteiligung, abgesehen von der Ausübung der Rechte als Gesellschafter oder Aktionär, zum Zweck des unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht, erfolgt (vgl. EuGH-Urteil vom 20. 6. 1991, C-60/90, EuGHE I S. 3111). <sup>2</sup>Die Eingriffe müssen dabei zwingend durch unternehmerische Leistungen im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 UStG erfolgen, z.B. durch das entgeltliche Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die jeweilige Beteiligungsgesellschaft (vgl. EuGH-Urteile vom 27. 9. 2001, a.a.O., und vom 12. 7. 2001, C-102/00, EuGHE I S. 5679).

<sup>13</sup>Das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt demnach, abgesehen von den Fällen des gewerblichen Wertpapierhandels, nur dann eine unternehmerische Tätigkeit dar, wenn die gesellschaftsrechtliche Beteiligung im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft erworben, gehalten und veräußert wird, es sich hierbei also um Hilfgeschäfte handelt (vgl. Abschnitt 20 Abs. 2). <sup>14</sup>Dabei reicht nicht jeder beliebige Zusammenhang zwischen dem Erwerb und Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der

**unternehmerischen Haupttätigkeit aus.**<sup>15</sup> **Vielmehr muss zwischen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit ein erkennbarer und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen (vgl. Abschnitt 192 Abs. 17).**<sup>16</sup> **Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenelementen der Umsätze aus der Haupttätigkeit gehören (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03. EuGHE I S. 4357, und BFH-Urteil vom 10. 4. 1997, V R 26/96, BStBl II S. 552).**

(3)<sup>1</sup> Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nachhaltig ausgeübt, wenn sie auf Dauer zur Erzielung von Entgelten angelegt ist (vgl. BFH-Urteile vom 30. 7. 1986, V R 41/76, BStBl II S. 874, und vom 18. 7. 1991, V R 86/87, BStBl II S. 776).<sup>2</sup> Ob dies der Fall ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall.<sup>3</sup> Die für und gegen die Nachhaltigkeit sprechenden Merkmale müssen gegeneinander abgewogen werden.<sup>4</sup> Als Kriterien für die Nachhaltigkeit einer Tätigkeit kommen nach dem BFH-Urteil vom 18. 7. 1991, a.a.O., insbesondere in Betracht:

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen unter Ausnutzung derselben Gelegenheit oder desselben dauernden Verhältnisses,
- langfristige Duldung eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,
- Intensität des Tätigwerdens,
- Beteiligung am Markt,
- Auftreten wie ein Händler,
- Unterhalten eines Geschäftslokals,
- Auftreten nach außen, z.B. gegenüber Behörden.

(4)<sup>1</sup> Nachhaltig ist in der Regel:

- eine Verwaltungs- oder eine Auseinandersetzungs-Testamentsvollstreckung, die sich über mehrere Jahre erstreckt, **auch wenn sie aus privatem Anlass vorgenommen wird** (vgl. BFH-Urteile vom 7. 8. 1975, V R 43/71, BStBl 1976 II S. 57, vom 26. 9. 1991, V R 1/87, UR 1993 S. 194, vom 30. 5. 1996, V R 26/93, UR 1997 S. 143, **und vom 7. 9. 2006, V R 6/05, BStBl 2007 II S. 148**),
- die einmalige Bestellung eines Nießbrauchs an seinem Grundstück – Duldungsleistung – (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1971, V R 41/68, BStBl 1972 II S. 238),
- die Vermietung allein eines Gegenstands durch den Gesellschafter einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts an die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 7. 11. 1991, V R 116/86, BStBl 1992 II S. 269),
- der An- und Verkauf mehrerer neuer Kfz, auch wenn es sich um „private Gefälligkeiten“ gehandelt habe (vgl. BFH-Urteil vom 7. 9. 1995, V R 25/94, BStBl 1996 II S. 109) und
- die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb über einen längeren Zeitraum von z.B. fünf Jahren, wobei die vereinbarte Vergütung bereits ein Indiz für das wirtschaftliche Gewicht der Tätigkeit darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 2003, V R 59/02, BStBl 2004 II S. 472); nicht erforderlich ist ein enger Zusammenhang mit einer anderen Tätigkeit des Steuerpflichtigen oder die Absicht, in weiteren Fällen gegen Vergütung ein Wettbewerbsverbot einzugehen.

<sup>2</sup>Nicht nachhaltig als Unternehmer wird dagegen tätig:

- ein Angehöriger einer Automobilfabrik, der von dieser unter Inanspruchnahme des Werksangehörigenrabatts fabrikneue Automobile erwirbt und diese nach einer Behaltfrist von mehr als einem Jahr wieder verkauft (vgl. BFH-Urteil vom 18. 7. 1991, a.a.O.),
- ein Briefmarken- oder Münzsammler, der aus privaten Neigungen sammelt, soweit er Einzelstücke veräußert (wegtauscht), die Sammlung teilweise umschichtet oder die Sammlung ganz oder teilweise veräußert (vgl. BFH-Urteile vom 29. 6. 1987, X R 23/82, BStBl II S. 744, und vom 16. 7. 1987, X R 48/82, BStBl II S. 752) und
- wer ein Einzelunternehmen zu dem Zweck erwirbt, es unmittelbar in eine Personengesellschaft einzubringen, begründet keine unternehmerische Betätigung, weil damit regelmäßig keine auf gewisse Dauer angelegte geschäftliche Tätigkeit entfaltet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 1. 1987, a.a.O.).

(5) <sup>1</sup>Soweit der Betreiber einer unter §§ 3 bis 11 EEG fallenden Anlage zur Stromgewinnung den erzeugten Strom ganz oder teilweise, regelmäßig und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz einspeist, dient diese Anlage ausschließlich der nachhaltigen Erzielung von Einnahmen aus der Stromerzeugung. <sup>2</sup>Das Betreiben einer solchen Anlage durch sonst nicht unternehmerisch tätige Personen ist daher unabhängig von der leistungsmäßigen Auslegung der Anlage und dem Entstehen von Stromüberschüssen eine nachhaltige Tätigkeit und begründet die Unternehmereigenschaft. <sup>3</sup>Sofern nur gelegentlich Strom in das allgemeine Stromnetz abgegeben wird, ist der Anlagenbetreiber nicht Unternehmer. **4Eine Unternehmereigenschaft des Betreibers der Anlage ist grundsätzlich ebenfalls nicht gegeben, wenn eine physische Einspeisung des erzeugten Stroms nicht möglich ist (z.B. auf Grund unterschiedlicher Netzspannungen), weil hierbei kein Leistungsaustausch zwischen dem Betreiber der Anlage und dem des allgemeinen Stromnetzes vorliegt.** <sup>5</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung nach § 4 Abs. 5 EEG vgl. jedoch Abschnitt 42n.

(6) <sup>1</sup>Bei der Vermietung von Gegenständen, die ihrer Art nach sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke verwendet werden können (z.B. sog. Freizeitgegenstände), sind alle Umstände ihrer Nutzung zu prüfen, um festzustellen, ob sie tatsächlich zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen verwendet werden (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 9. 1996, C-230/94, UR 1996 S. 418). <sup>2</sup>Die nur gelegentliche Vermietung eines derartigen, im Übrigen privat genutzten Gegenstands (z.B. Wohnmobil, Segelboot) durch den Eigentümer ist keine unternehmerische Tätigkeit. <sup>3</sup>Bei der Beurteilung, ob zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen vermietet wird, kann ins Gewicht fallen, dass

- nur ein einziger, seiner Art nach für die Freizeitgestaltung geeigneter Gegenstand angeschafft wurde,
- dieser überwiegend für private eigene Zwecke oder für nichtunternehmerische Zwecke des Ehegatten genutzt worden ist,
- der Gegenstand nur mit Verlusten eingesetzt und weitestgehend von dem Ehegatten finanziert und unterhalten wurde,
- er nur für die Zeit der tatsächlichen Vermietung versichert worden war und
- weder ein Büro noch besondere Einrichtungen (z.B. zur Unterbringung und Pflege des Gegenstands) vorhanden waren

(vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 1996, V R 23/93, BStBl 1997 II S. 368).

(7) <sup>1</sup>Die Tätigkeit muss auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. <sup>2</sup>Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. <sup>3</sup>Eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen liegt vor, wenn diese im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeübt wird. <sup>4</sup>Die Unternehmereigenschaft setzt grundsätzlich voraus, dass Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt bewirkt werden. **5Bei einem vorübergehenden Verzicht auf Einnahmen kann in der Regel nicht bereits eine unentgeltliche nichtunternehmerische Tätigkeit angenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 78/03, BStBl II S. 849).** <sup>6</sup>Zur Unternehmereigenschaft bei Vorbereitungshandlungen für eine beabsichtigte unternehmerische Tätigkeit, die nicht zu Umsätzen führt, vgl. Abschnitt 19 Abs. 1 bis 4.

(8) <sup>1</sup>Die Tätigkeit eines Kassenarztes als Vorstandsmitglied einer Kassenärztlichen Vereinigung ist keine sonstige Leistung im Rahmen eines Leistungsaustausches, wie sie von einem Unternehmer durch geschäftliche Betätigung gegenüber Dritten erbracht wird (BFH-Urteil vom 4. 11. 1982, V R 123/77, BStBl 1983 II S. 156). <sup>2</sup>Dagegen ist die entgeltliche Tätigkeit eines Kommanditisten als Mitglied eines Beirats, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, unternehmerisch (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1994, XI R 74/93, BStBl 1995 II S. 150). <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Tätigkeit einer GmbH als Liquidator einer GmbH & Co. KG, deren Geschäfte sie als alleiniger persönlich haftender Gesellschafter geführt hatte, wenn hierfür ein Sonderentgelt vereinbart wurde (vgl. BFH-Urteil vom 8. 11. 1995, V R 8/94, BStBl 1996 II S. 176).

#### Forderungskauf und Forderungseinzug

(9) <sup>1</sup>Infolge des Urteils des EuGH vom 26. 6. 2003, C-305/01, BStBl 2004 II S. 688, ist der Forderungskauf, bei dem der Forderungseinzug durch den Forderungskäufer in eigenem Namen und für eigene Rechnung erfolgt, wie folgt zu beurteilen: <sup>2</sup>Im Falle des echten Factoring liegt eine unternehmerische Tätigkeit des Forderungskäufers (Factor) vor, wenn seine Dienstleistung im Wesentlichen darin besteht, dass der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) von der Einziehung der Forderung und dem Risiko ihrer Nichterfüllung entlastet wird (vgl. Randnrn. 49 und 52 des EuGH-Urteils vom 26. 6. 2003, a.a.O.). <sup>3</sup>Im Falle des unechten Factoring (der Anschlusskunde wird auf Grund eines dem Factor zustehenden Rückgriffsrechts bei Ausfall der Forderung nicht vom Ausfallrisiko der abgetretenen Forderung entlastet) gilt das Gleiche, wenn der Factor den

Forderungseinzug übernimmt (vgl. Randnrn. 52 und 54 des EuGH-Urteils vom 26. 6. 2003, a.a.O.).<sup>4</sup>Im Falle des Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs durch den Forderungskäufer (Forderungseinzug durch den Forderungsverkäufer in eigenem Namen und für fremde Rechnung) übt der Forderungskäufer unabhängig davon, ob ihm ein Rückgriffsrecht gegen den Forderungsverkäufer zusteht oder nicht, zwar unter den weiteren Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG eine unternehmerische Tätigkeit aus; diese ist jedoch keine Factoringleistung im Sinne des o.g. EuGH-Urteils.<sup>5</sup>Dies gilt insbesondere für die Abtretung von Forderungen in den Fällen der stillen Zession, z.B. zur Sicherung im Zusammenhang mit einer Kreditgewährung, oder für den entsprechend gestalteten Erwerb von Forderungen „a forfait“, z.B. bei Transaktionen im Rahmen sog. „Asset-Backed-Securities (ABS)“-Modelle.<sup>6</sup>Der Einzug einer Forderung durch einen Dritten in fremdem Namen und für fremde Rechnung (Inkasso) fällt ebenfalls nicht unter den Anwendungsbereich des EuGH-Urteils vom 26. 6. 2003, a.a.O.; es liegt gleichwohl eine unternehmerische Tätigkeit vor.

(10)<sup>1</sup>Beim Forderungskauf mit Übernahme des tatsächlichen Einzugs und ggf. des Ausfallrisikos durch den Forderungskäufer (Absatz 9 Sätze 2 und 3) erbringt der Forderungsverkäufer (Anschlusskunde) mit der Abtretung seiner Forderung keine Leistung an den Factor (BFH-Urteil vom 4. 9. 2003, V R 34/99, BStBl 2004 II S. 667).<sup>2</sup>Vielmehr ist der Anschlusskunde Empfänger einer Leistung des Factors.<sup>3</sup>Die Abtretung seiner Forderung vollzieht sich im Rahmen einer nicht steuerbaren Leistungsbeistellung.<sup>4</sup>Dies gilt nicht in den Fällen des Forderungskaufs ohne Übernahme des tatsächlichen Einzugs der Forderung durch den Forderungskäufer (Absatz 9 Sätze 4 und 5).<sup>5</sup>Die Abtretung einer solchen Forderung stellt einen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen dar.<sup>6</sup>Mit dem Einzug der abgetretenen Forderung (Servicing) erbringt der Forderungsverkäufer dann keine weitere Leistung an den Forderungskäufer, wenn er auf Grund eines eigenen, vorbehaltenen Rechts mit dem Einzug der Forderung im eigenen Interesse tätig wird.<sup>7</sup>Beruhet seine Tätigkeit dagegen auf einer gesonderten Vereinbarung, ist sie regelmäßig als Nebenleistung zu dem nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfreien Umsatz im Geschäft mit Forderungen anzusehen.

(11)<sup>1</sup>Der wirtschaftliche Gehalt der Leistung des Factors (Absatz 9 Sätze 2 und 3, Absatz 10 Sätze 1 bis 3) besteht im Wesentlichen im Einzug von Forderungen.<sup>2</sup>Die Factoringleistung fällt in den Katalog der Leistungsbeschreibungen des § 3a Abs. 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG (vgl. Abschnitt 39 Abs. 17).<sup>3</sup>Die Leistung ist von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG ausgenommen und damit grundsätzlich steuerpflichtig.<sup>4</sup>Eine ggf. mit der Factoringleistung einhergehende Kreditgewährung des Factors an den Anschlusskunden ist regelmäßig von untergeordneter Bedeutung und teilt daher als unselbständige Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung.<sup>5</sup>Abweichend davon kann die Kreditgewährung jedoch dann als eigenständige Hauptleistung zu beurteilen sein, wenn sie eine eigene wirtschaftliche Bedeutung hat.<sup>6</sup>Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn die Forderung in mehreren Raten oder insgesamt nicht vor Ablauf eines Jahres nach der Übertragung fällig ist oder die Voraussetzungen des Abschnitts 29a Abs. 2 erfüllt sind.<sup>7</sup>Beim Forderungskauf ohne Übernahme des tatsächlichen Forderungseinzugs erbringt der Forderungskäufer keine Factoringleistung (vgl. Absatz 9 Sätze 4 und 5).<sup>8</sup>Der Forderungskauf stellt sich in diesen Fällen, sofern nicht lediglich eine Sicherungsabtretung vorliegt, umsatzsteuerrechtlich damit insgesamt als Rechtsgeschäft dar, bei dem der Forderungskäufer neben der Zahlung des Kaufpreises einen Kredit gewährt und der Forderungsverkäufer als Gegenleistung seine Forderung abtritt, auch wenn der Forderungskauf zivilrechtlich, handels- und steuerbilanziell nicht als Kreditgewährung, sondern als echter Verkauf („true sale“) zu betrachten ist.<sup>9</sup>Damit liegt ein tauschähnlicher Umsatz mit Baraufgabe vor (vgl. § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG).<sup>10</sup>Umsatzsteuerrechtlich ist es ohne Bedeutung, ob die Forderungen nach Handels- und Ertragsteuerrecht beim Verkäufer oder beim Käufer zu bilanzieren sind.<sup>11</sup>Die Kreditgewährung in den Fällen der Sätze 5 bis 10 ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei; sie kann unter den Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt werden.<sup>12</sup>**Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage vgl. Abschnitt 153 Abs. 6.**

(12)<sup>1</sup>Bemessungsgrundlage für die Factoringleistung (Absatz 9 Sätze 2 und 3, Absatz 10 Sätze 1 bis 3) ist grundsätzlich die Differenz zwischen dem Nennwert der dem Factor abgetretenen Forderungen und dem Betrag, den der Factor seinem Anschlusskunden als Preis für diese Forderungen zahlt, abzüglich der in dem Differenzbetrag enthaltenen Umsatzsteuer (§ 10 UStG).<sup>2</sup>Wird für diese Leistung zusätzlich oder ausschließlich eine Gebühr gesondert vereinbart, gehört diese zur Bemessungsgrundlage.<sup>3</sup>Bei Portfolioverkäufen ist es nicht zu beanstanden, wenn eine nach Durchschnittswerten bemessene Gebühr in Ansatz gebracht wird.<sup>4</sup>Der Umsatz unterliegt dem allgemeinen Steuersatz, § 12 Abs. 1 UStG.<sup>5</sup>Bei zahlungsgestörten Forderungen gilt Folgendes:<sup>6</sup>Berücksichtigt die vertragliche Vereinbarung einen für die Wirtschaftsbeteiligten erkennbaren und offen ausgewiesenen kalkulatorischen Teilbetrag für tatsächlich eintretende oder von den Parteien zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses erwartete Forderungsausfälle, kann dieser bei der Ermittlung

der Bemessungsgrundlage entsprechend in Abzug gebracht werden, da der Wesensgehalt dieser Leistung insoweit nicht im Factoring besteht. <sup>7</sup>Bemessungsgrundlage für die Leistung des Factors beim Kauf solcher zahlungsgestörten Forderungen ist die Differenz zwischen dem im Abtretungszeitpunkt nach Ansicht der Parteien voraussichtlich realisierbaren Teil der dem Factor abzutretenden Forderungen (wirtschaftlicher Nennwert) und dem Betrag, den der Factor seinem Anschlusskunden als Preis für diese Forderungen zahlt, abzüglich der in dem Differenzbetrag enthaltenen Umsatzsteuer (§ 10 UStG). <sup>8</sup>Der wirtschaftliche Nennwert entspricht regelmäßig dem Wert, den die Beteiligten der Forderung tatsächlich beimessen, einschließlich der Vergütung für den Einzug der Forderung und der Delkrederegebühr oder vergleichbarer Zahlungen, die der Factor für das Risiko des Forderungsausfalls erhält und die als Gegenleistung für eine Leistung des Factors anzusehen sind. <sup>9</sup>**Wird der Anschlusskunde an dem vom Factor gegenüber dem zunächst vereinbarten wirtschaftlichen Nennwert erzielten Mehr- oder Mindererlös beteiligt, entspricht die Leistung des Factors von ihrem wirtschaftlichen Gehalt einer Inkassoleistung; der Berechnung der geänderten Bemessungsgrundlage ist in diesem Fall der tatsächlich vom Factor erzielte Betrag als wirtschaftlicher Nennwert zu Grunde zu legen.** <sup>10</sup>Eine Forderung (bestehend aus Rückzahlungs- und Zinsanspruch) ist insgesamt zahlungsgestört, wenn sie insoweit, als sie fällig ist, ganz oder zu einem nicht nur geringfügigen Teil seit mehr als sechs Monaten nicht ausgeglichen wurde. <sup>11</sup>Eine Kreditforderung ist auch zahlungsgestört, wenn die Voraussetzungen für die Kündigung des ihr zu Grunde liegenden Kreditvertrags durch den Gläubiger vorliegen; Gleiches gilt nach erfolgter Kündigung für den Anspruch auf Rückzahlung. <sup>12</sup>Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist vom Forderungskäufer nachzuweisen. <sup>13</sup>Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, hat der Factor im Einzelnen nachzuweisen, dass er eine zahlungsgestörte Forderung erworben hat, deren tatsächlicher Wert nicht dem Nennwert entspricht. <sup>14</sup>Ist beim Factoring unter den in Absatz 11 Sätze 5 und 6 genannten Voraussetzungen eine Kreditgewährung als eigenständige Hauptleistung anzunehmen, gehört der Teil der Differenz, der als Entgelt für die Kreditgewährung gesondert vereinbart wurde, nicht zur Bemessungsgrundlage der Factoringleistung. <sup>15</sup>Der Verkäufer der Forderung kann unter den Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug aus der Leistung des Käufers der Forderung in Anspruch nehmen, soweit die verkaufte Forderung durch einen Umsatz des Verkäufers der Forderung begründet wurde, der bei diesem den Vorsteuerabzug nicht ausschließt.

### 19. Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft

(1) <sup>1</sup>Die Unternehmereigenschaft beginnt mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (Verwendungsabsicht) und die Ernsthaftigkeit dieser Absicht durch objektive Merkmale nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wird. <sup>2</sup>In diesem Fall entfällt die Unternehmereigenschaft - außer in den Fällen von Betrug und Missbrauch - nicht rückwirkend, wenn es später nicht oder nicht nachhaltig zur Ausführung entgeltlicher Leistungen kommt. <sup>3</sup>Vorsteuerbeträge, die den beabsichtigten Umsätzen, bei denen der Vorsteuerabzug – auch auf Grund von Option – nicht ausgeschlossen wäre, zuzurechnen sind, können dann auch auf Grund von Gesetzesänderungen nicht zurückgefordert werden (vgl. EuGH-Urteile vom 29. 2. 1996, C-110/94, BStBl II S. 655, und vom 8. Juni 2000, C-400/98, BStBl 2003 II S. 452, und BFH-Urteile vom 22. 2. 2001, V R 77/96, BStBl 2003 II S. 426, und vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBl 2003 II S. 430).

(2) <sup>1</sup>Als Nachweis für die Ernsthaftigkeit sind Vorbereitungshandlungen anzusehen, wenn bezogene Gegenstände oder in Anspruch genommene sonstige Leistungen (Eingangsleistungen) ihrer Art nach nur zur unternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sind oder in einem objektiven und zweifelsfrei erkennbaren Zusammenhang mit der beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit stehen (unternehmensbezogene Vorbereitungshandlungen). <sup>2</sup>Solche Vorbereitungshandlungen können insbesondere sein:

- der Erwerb umfangreichen Inventars, z.B. Maschinen oder Fuhrpark,
- der Wareneinkauf vor Betriebseröffnung,
- die Anmietung oder die Errichtung von Büro- oder Lagerräumen,
- der Erwerb eines Grundstücks,
- die Anforderung einer Rentabilitätsstudie,
- die Beauftragung eines Architekten,
- die Durchführung einer größeren Anzeigenaktion,
- die Abgabe eines Angebots für eine Lieferung oder eine sonstige Leistung gegen Entgelt.

<sup>3</sup>Maßgebend ist stets das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. <sup>4</sup>Die in Abschnitt 203 Abs. 1 bis 3 und 5 dargelegten Grundsätze gelten dabei sinngemäß.

(3) <sup>1</sup>Insbesondere bei Vorbereitungshandlungen, die ihrer Art nach sowohl zur unternehmerischen als auch zur nichtunternehmerischen Verwendung bestimmt sein können (z.B. Erwerb eines Computers oder Kraftfahrzeugs), ist vor der ersten Steuerfestsetzung zu prüfen, ob die Verwendungsabsicht durch objektive Anhaltspunkte nachgewiesen ist. <sup>2</sup>Soweit Vorbereitungshandlungen ihrer Art nach typischerweise zur nichtunternehmerischen Verwendung oder Nutzung bestimmt sind (z.B. der Erwerb eines Wohnmobils, Segelschiffs oder sonstigen Freizeitgegenstands), ist bei dieser Prüfung ein besonders hoher Maßstab anzulegen. <sup>3</sup>Lassen sich diese objektiven Anhaltspunkte nicht an Amtsstelle ermitteln, ist zunächst grundsätzlich nicht von der Unternehmereigenschaft auszugehen. <sup>4</sup>Eine zunächst angenommene Unternehmereigenschaft ist nur dann nach § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 oder § 173 Abs. 1 AO durch Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung rückgängig zu machen, wenn später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt. <sup>5</sup>Zur Vermeidung der Inanspruchnahme erheblicher ungerechtfertigter Steuervorteile oder zur Beschleunigung des Verfahrens kann die Einnahme des Augenscheins (§ 98 AO) oder die Durchführung einer Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b UStG) angebracht sein.

(4) <sup>1</sup>Die Absätze 1 bis 3 gelten entsprechend bei der Aufnahme einer neuen Tätigkeit im Rahmen eines bereits bestehenden Unternehmens, wenn die Vorbereitungshandlungen nicht in einem sachlichen Zusammenhang mit der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit stehen. <sup>2</sup>Besteht dagegen ein sachlicher Zusammenhang, sind erfolglose Vorbereitungshandlungen der unternehmerischen Sphäre zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1993, V R 103/88, BStBl 1994 II S. 278).

(5) <sup>1</sup>Die Unternehmereigenschaft kann nicht im Erbgang übergehen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 11. 1970, V R 14/67, BStBl 1971 II S. 121). <sup>2</sup>Der Erbe wird nur dann zum Unternehmer, wenn in seiner Person die Voraussetzungen verwirklicht werden, an die das Umsatzsteuerrecht die Unternehmereigenschaft knüpft. <sup>3</sup>Zur Unternehmereigenschaft des Erben einer Kunstsammlung vgl. BFH-Urteil vom 24. 11. 1992, V R 8/89, BStBl 1993 II S. 379.

(6) <sup>1</sup>Die Unternehmereigenschaft endet mit dem letzten Tätigwerden. <sup>2</sup>Der Zeitpunkt der Einstellung oder Abmeldung eines Gewerbebetriebs ist unbeachtlich. <sup>3</sup>Unternehmen und Unternehmereigenschaft erlöschen erst, wenn der Unternehmer alle Rechtsbeziehungen abgewickelt hat, die mit dem (aufgegebenen) Betrieb in Zusammenhang stehen (BFH-Urteil vom 21. 4. 1993, XI R 50/90, BStBl II S. 696). <sup>4</sup>Die spätere Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens oder die nachträgliche Vereinnahmung von Entgelten gehören noch zur Unternehmertätigkeit. <sup>5</sup>Eine Einstellung der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit liegt nicht vor, wenn den Umständen zu entnehmen ist, dass der Unternehmer die Absicht hat, das Unternehmen weiterzuführen oder in absehbarer Zeit wiederaufleben zu lassen; es ist nicht erforderlich, dass laufend Umsätze bewirkt werden (vgl. BFH-Urteile vom 13. 12. 1963, V 77/61 U, BStBl 1964 III S. 90, und vom 15. 3. 1993, V R 18/89, BStBl II S. 561). <sup>6</sup>Eine Gesellschaft besteht als Unternehmer so lange fort, bis alle Rechtsbeziehungen, zu denen auch das Rechtsverhältnis zwischen der Gesellschaft und dem Finanzamt gehört, beseitigt sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. 5. 1971, V R 117/67, BStBl II S. 540, und vom 18. 11. 1999, V R 22/99, BStBl II S. 241). <sup>7</sup>Die Unternehmereigenschaft einer GmbH ist weder von ihrem Vermögensstand noch von ihrer Eintragung im Handelsregister abhängig. <sup>8</sup>Eine aufgelöste GmbH kann auch noch nach ihrer Löschung im Handelsregister Umsätze im Rahmen ihres Unternehmens ausführen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 1993, V R 108/91, BStBl 1994 II S. 483). <sup>9</sup>Zum Sonderfall des Ausscheidens eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft (Anwachsen) vgl. BFH-Urteil vom 18. 9. 1980, V R 175/74, BStBl 1981 II S. 293.

## 20. Unternehmen

(1) <sup>1</sup>Zum Unternehmen gehören sämtliche Betriebe oder berufliche Tätigkeiten desselben Unternehmers. <sup>2</sup>Organgesellschaften sind – unter Berücksichtigung der Einschränkungen in § 2 Abs. 2 Nr. 2 Sätze 2 bis 4 UStG (vgl. Abschnitt 21a) – Teile des einheitlichen Unternehmens eines Unternehmers. <sup>3</sup>Innerhalb des einheitlichen Unternehmens sind steuerbare Umsätze grundsätzlich nicht möglich; zu den Besonderheiten beim innergemeinschaftlichen Verbringen vgl. Abschnitt 15b.

(2) <sup>1</sup>In den Rahmen des Unternehmens fallen nicht nur die Grundgeschäfte, die den eigentlichen Gegenstand der geschäftlichen Betätigung bilden, sondern auch die Hilfsgeschäfte (vgl. BFH-Urteil vom 24. 2. 1988, X R 67/82, BStBl II S. 622). <sup>2</sup>Zu den Hilfsgeschäften gehört jede Tätigkeit, die die Haupttätigkeit mit sich bringt (vgl. BFH-Urteil vom 28. 10. 1964, V 227/62 U, BStBl 1965 III S. 34). <sup>3</sup>Auf die Nachhaltigkeit der Hilfsgeschäfte kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 20. 9. 1990, V R 92/85,

BStBl 1991 II S. 35). <sup>4</sup>Ein Verkauf von Vermögensgegenständen fällt somit ohne Rücksicht auf die Nachhaltigkeit in den Rahmen des Unternehmens, wenn der Gegenstand zum unternehmerischen Bereich des Veräußerers gehörte. <sup>5</sup>Bei einem gemeinnützigen Verein fallen Veräußerungen von Gegenständen, die von Todes wegen erworben sind, nur dann in den Rahmen des Unternehmens, wenn sie für sich nachhaltig sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 24/89, BStBl 1994 II S. 57).

## 21. Organschaft

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. <sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. <sup>3</sup>Organschaft kann deshalb auch gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten um so eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 23. 4. 1964, V 184/61 U, BStBl III S. 346, und vom 22. 6. 1967, V R 89/66, BStBl III S. 715). **Die Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft.** <sup>5</sup>Liegt Organschaft vor, sind die untergeordneten juristischen Personen (Organgesellschaften, Tochtergesellschaften) ähnlich wie Angestellte des übergeordneten Unternehmens (Organträger, Muttergesellschaft) als unselbständig anzusehen; Unternehmer ist der Organträger. <sup>6</sup>Eine Gesellschaft kann bereits zu einem Zeitpunkt in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert sein, zu dem sie selbst noch keine Umsätze ausführt, dies gilt insbesondere für eine Auffanggesellschaft im Rahmen des Konzepts einer „übertragenden Sanierung“ (vgl. BFH-Urteil vom 17. 1. 2002, V R 37/00, BStBl II S. 373). <sup>7</sup>War die seit dem Abschluss eines Gesellschaftsvertrags bestehende Gründergesellschaft einer später in das Handelsregister eingetragenen GmbH nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert, besteht die Organschaft zwischen der GmbH und dem Unternehmen bereits für die Zeit vor der Eintragung der GmbH in das Handelsregister (vgl. BFH-Urteil vom 9. 3. 1978, V R 90/74, BStBl II S. 486).

(2) <sup>1</sup>Als Organgesellschaften kommen **regelmäßig** nur juristische Personen des Zivil- und Handelsrechts in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1973, V R 87/70, BStBl 1974 II S. 311). <sup>2</sup>Organträger kann jeder Unternehmer sein. <sup>3</sup>Eine GmbH, die an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, kann nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser KG eingegliedert sein (BFH-Urteil vom 14. 12. 1978, V R 85/74, BStBl 1979 II S. 288), **zur sog. Einheits-GmbH & Co. KG vgl. Absatz 4 Satz 5.** <sup>4</sup>**Dies gilt auch in den Fällen, in denen die übrigen Kommanditisten der KG sämtliche Gesellschaftsanteile der GmbH halten (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 2005, V R 31/03, BStBl II S. 671).** <sup>5</sup>Auch eine juristische Person des öffentlichen Rechts kann Organträger sein, wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist. <sup>6</sup>Die die Unternehmereigenschaft begründenden entgeltlichen Leistungen können auch gegenüber einer Gesellschaft erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine organschaftliche Verbindung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 2002, V R 64/99, BStBl 2003 II S. 375).

(3) Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht identisch mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft.

### Finanzielle Eingliederung

(4) <sup>1</sup>Unter der finanziellen Eingliederung ist der Besitz der entscheidenden Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft zu verstehen, die es ermöglicht, Beschlüsse in der Organgesellschaft durchzusetzen. **Es ist ausreichend, wenn die finanzielle Eingliederung mittelbar über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers erfolgt.** <sup>3</sup>**Die nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft wird dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises.** <sup>4</sup>Entsprechen die Beteiligungsverhältnisse den Stimmrechtsverhältnissen, ist die finanzielle Eingliederung gegeben, wenn die Beteiligung mehr als 50 % beträgt. <sup>5</sup>**Bei der sog. Einheits-GmbH & Co. KG (100%ige Beteiligung der KG an der GmbH) liegt regelmäßig Organschaft vor.** <sup>6</sup>An einer finanziellen Eingliederung in ein übergeordnetes Unternehmen fehlt es, wenn die Anteile zweier Kapitalgesellschaften ausschließlich von natürlichen Personen im Privatvermögen gehalten werden. <sup>7</sup>In diesem Fall ist keine der beiden Gesellschaften in das Gefüge des anderen Unternehmens eingeordnet, sondern es handelt sich vielmehr um gleichgeordnete Schwestergesellschaften (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, XI R 25/94, BStBl 1997 II S. 441). <sup>8</sup>Der Annahme einer finanziellen Eingliederung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft steht es jedoch nicht entgegen, wenn sich die Anteile nicht im Besitz der Personengesellschaft befinden,

sondern den Gesellschaftern der Personengesellschaft selbst zustehen (vgl. RFH-Urteil vom 12. 7. 1940, V 426/38, RStBI S. 910).<sup>9</sup>Die maßgebliche Beteiligung von stillen Gesellschaftern einer OHG an einer GmbH muss bei der Beurteilung einer finanziellen Eingliederung der GmbH in die offene Handelsgesellschaft – im Wege mittelbarer Beteiligung – außer Betracht bleiben (BFH-Urteil vom 2. 8. 1979, V R 111/77, BStBI 1980 II S. 20).

#### Wirtschaftliche Eingliederung

(5)<sup>1</sup>Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft nach dem Willen des Unternehmers im Rahmen des Gesamtunternehmens, und zwar in engem wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesem, wirtschaftlich tätig ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. 6. 1967, a.a.O.).<sup>2</sup>Sie kann bei entsprechender deutlicher Ausprägung der finanziellen und organisatorischen Eingliederung bereits dann vorliegen, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft auf Grund gegenseitiger Förderung und Ergänzung mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen, insbesondere braucht dann die Organgesellschaft nicht vom Organträger abhängig zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 3. 4. 2003, V R 63/01, BStBI 2004 II S. 434).<sup>3</sup>**Voraussetzung ist jedoch, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft dem unternehmerischen Bereich des Anteiligners zugeordnet werden kann (vgl. Abschnitt 18 Abs. 2).**<sup>4</sup>Für die Frage der wirtschaftlichen Verflechtung kommt der Entstehungsgeschichte der Tochtergesellschaft eine wesentliche Bedeutung zu.<sup>5</sup>Die Unselbständigkeit einer hauptsächlich im Interesse einer anderen Firma ins Leben gerufenen Produktionsfirma braucht nicht daran zu scheitern, dass sie einen Teil ihrer Erzeugnisse auf dem freien Markt absetzt.<sup>6</sup>Ist dagegen eine Produktionsgesellschaft zur Versorgung eines bestimmten Marktes gegründet worden, kann ihre wirtschaftliche Eingliederung als Organgesellschaft auch dann gegeben sein, wenn zwischen ihr und der Muttergesellschaft Warenlieferungen nur in geringem Umfang oder überhaupt nicht vorkommen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 6. 1972, V R 15/69, BStBI II S. 840).<sup>7</sup>Bei einer Betriebsaufspaltung in ein Besitzunternehmen (z.B. Personengesellschaft) und eine Betriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft) und Verpachtung des Betriebsvermögens durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft steht die durch die Betriebsaufspaltung entstandene Kapitalgesellschaft im Allgemeinen in einem Abhängigkeitsverhältnis zum Besitzunternehmen (vgl. BFH-Urteile vom 28. 1. 1965, V 126/62 U, BStBI III S. 243 und vom 17. 11. 1966, V 113/65, BStBI 1967 III S. 103).<sup>8</sup>Auch wenn bei einer Betriebsaufspaltung nur das Betriebsgrundstück ohne andere Anlagegegenstände verpachtet wird, kann eine wirtschaftliche Eingliederung vorliegen (BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 124/89, BStBI 1994 II S. 129).<sup>9</sup>Die wirtschaftliche Eingliederung wird jedoch nicht auf Grund von Liquiditätsproblemen der Organtochter beendet (vgl. BFH-Urteil vom 19. 10. 1995, V R 128/93, UR 1996 S. 265).

#### Organisatorische Eingliederung

(6)<sup>1</sup>Die organisatorische Eingliederung liegt vor, wenn der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellt, dass in der Organgesellschaft sein Wille auch tatsächlich ausgeführt wird.<sup>2</sup>Dies ist z.B. durch Personalunion der Geschäftsführer in beiden Gesellschaften der Fall (vgl. BFH-Urteile vom 23. 4. 1959, V 66/57 U, BStBI III S. 256, und vom 13. 4. 1961, V 81/59 U, BStBI III S. 343).<sup>3</sup>Nicht von ausschlaggebender Bedeutung ist, dass die Organgesellschaft in eigenen Räumen arbeitet, eine eigene Buchhaltung und eigene Einkaufs- und Verkaufsabteilungen hat, da dies dem Willen des Organträgers entsprechen kann (vgl. BFH-Urteil vom 23. 7. 1959, V 176/55 U, BStBI III S. 376).

#### Insolvenzverfahren

(7)<sup>1</sup>Bei Organgesellschaften, bei denen der Organträger Geschäftsführer der Organgesellschaft ist, endet die Organschaft nur dann bereits vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens mit der Bestellung eines vorläufigen Insolvenzverwalters im Rahmen der Anordnung von Sicherungsmaßnahmen, wenn der vorläufige Insolvenzverwalter den maßgeblichen Einfluss auf die Organgesellschaft erhält und ihm eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung in der Organgesellschaft möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. 3. 1997, V R 96/96, BStBI II S. 580, für den Sequester nach der KO).<sup>2</sup>Dies gilt auch bei einer Insolvenz des Organträgers.<sup>3</sup>Das Insolvenzverfahren steht der Organschaft grundsätzlich nicht entgegen, solange dem vorläufigen Insolvenzverwalter eine vom Willen des Vorstands abweichende Willensbildung beim Organträger nicht möglich ist.<sup>4</sup>Die Organschaft kann aber ausnahmsweise mit der Insolvenz des Organträgers enden, wenn sich die Insolvenz nicht auf die Organgesellschaft erstreckt (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 32/98, BStBI II S. 258, für das Konkursverfahren nach der KO).



## 21a. Beschränkung der Organschaft auf das Inland

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Wirkungen der Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. <sup>2</sup>Sie bestehen nicht im Verhältnis zu den im Ausland gelegenen Unternehmensteilen sowie zwischen diesen Unternehmensteilen. <sup>3</sup>Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln.

(2) <sup>1</sup>Der Begriff des Unternehmens in § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG bleibt von der Beschränkung der Organschaft auf das Inland unberührt. <sup>2</sup>Daher sind grenzüberschreitende Leistungen innerhalb des Unternehmens, insbesondere zwischen dem Unternehmer, z.B. Organträger oder Organgesellschaft, und seinen Betriebsstätten (§ 12 AO) oder umgekehrt – mit Ausnahme von Warenbewegungen auf Grund eines innergemeinschaftlichen Verbringens (vgl. Abschnitt 15b) – nicht steuerbare Innenumsätze.

### Im Inland gelegene Unternehmensteile

(3) Im Inland gelegene Unternehmensteile im Sinne der Vorschrift sind

1. der Organträger, sofern er im Inland ansässig ist,
2. die im Inland ansässigen Organgesellschaften des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers,
3. die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z.B. Zweigniederlassungen, des in Nummer 1 bezeichneten Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften,
4. die im Inland ansässigen Organgesellschaften eines Organträgers, der im Ausland ansässig ist,
5. die im Inland gelegenen Betriebsstätten, z.B. Zweigniederlassungen, des im Ausland ansässigen Organträgers und seiner im Inland und Ausland ansässigen Organgesellschaften.

(4) <sup>1</sup>Die Ansässigkeit des Organträgers und der Organgesellschaften beurteilt sich danach, wo sie ihre Geschäftsleitung haben. <sup>2</sup>Im Inland gelegene und vermietete Grundstücke sind wie Betriebsstätten zu behandeln.

(5) <sup>1</sup>Die im Inland gelegenen Unternehmensteile sind auch dann als ein Unternehmen zu behandeln, wenn zwischen ihnen keine Innenleistungen ausgeführt werden. <sup>2</sup>Das gilt aber nicht, soweit im Ausland Betriebsstätten unterhalten werden (vgl. Absätze 6 und 8).

### Organträger im Inland

(6) <sup>1</sup>Ist der Organträger im Inland ansässig, umfasst das Unternehmen die in Absatz 3 Nr. 1 bis 3 bezeichneten Unternehmensteile. <sup>2</sup>Es umfasst nach Absatz 2 auch die im Ausland gelegenen Betriebsstätten des Organträgers. <sup>3</sup>Unternehmer und damit Steuerschuldner im Sinne des § 13a Abs. 1 Satz 1 UStG ist der Organträger. <sup>4</sup>Hat der Organträger Organgesellschaften im Ausland, gehören diese umsatzsteuerrechtlich nicht zum Unternehmen des Organträgers. <sup>5</sup>Die Organgesellschaften im Ausland können somit im Verhältnis zum Unternehmen des Organträgers und zu Dritten sowohl Umsätze ausführen als auch Leistungsempfänger sein. <sup>6</sup>Bei der Erfassung von steuerbaren Umsätzen im Inland sowie bei Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (vgl. Abschnitt 182a) und des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens sind sie jeweils für sich als im Ausland ansässige Unternehmer anzusehen. <sup>7</sup>Im Ausland gelegene Betriebsstätten von Organgesellschaften im Inland sind zwar den jeweiligen Organgesellschaften zuzurechnen, gehören aber nicht zum Unternehmen des Organträgers (vgl. Absatz 2). <sup>8</sup>Leistungen zwischen den Betriebsstätten und dem Organträger oder anderen Organgesellschaften sind daher keine Innenumsätze.

### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Organträger O hat im Inland eine Organgesellschaft T 1, in Frankreich eine Organgesellschaft T 2 und in der Schweiz eine Betriebsstätte B. <sup>2</sup>O versendet Waren an T 1, T 2 und B.

<sup>3</sup>Zum Unternehmen des O (Unternehmer) gehören T 1 und B. <sup>4</sup>Zwischen O und T 1 sowie zwischen O und B liegen nicht steuerbare Innenleistungen vor. <sup>5</sup>O bewirkt an T 2 steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferungen steuerfrei sind.

---

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 1. <sup>2</sup>O führt an T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 1 UStG aus.

<sup>3</sup>Die Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. <sup>4</sup>T 2 kann die Vergütung der ihr berechneten Umsatzsteuer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) geltend machen.

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 1. <sup>2</sup>T 2 errichtet im Auftrag von T 1 eine Anlage im Inland. <sup>3</sup>Sie befördert dazu Gegenstände aus Frankreich zu ihrer Verfügung in das Inland.

<sup>4</sup>T 2 bewirkt eine steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) an O. <sup>5</sup>O schuldet die Steuer für diese Lieferung nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG. <sup>6</sup>Die Beförderung der Gegenstände in das Inland ist kein innergemeinschaftliches Verbringen (vgl. Abschnitt 15b Abs. 10 Nr. 1).

**Beispiel 4:**

<sup>1</sup>Sachverhalt wie in Beispiel 1, aber mit der Abweichung, dass B die (schweizerische) Betriebsstätte der im Inland ansässigen Organgesellschaft T 1 ist. <sup>2</sup>O versendet Waren an B und an T 1. <sup>3</sup>T 1 versendet die ihr von O zugesandten Waren an B.

<sup>4</sup>O bewirkt an B steuerbare Lieferungen, die unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei sind. <sup>5</sup>Zwischen O und T 1 sowie T 1 und B werden durch das Versenden von Waren nicht steuerbare Innenleistungen bewirkt.

**Organträger im Ausland**

(7) <sup>1</sup>Ist der Organträger im Ausland ansässig, ist die Gesamtheit der in Absatz 3 Nr. 4 und 5 bezeichneten Unternehmensteile als ein Unternehmen zu behandeln. <sup>2</sup>In diesem Fall gilt nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer und damit als der Steuerschuldner im Sinne des § 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG. <sup>3</sup>Wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 4 UStG kann grundsätzlich nur eine im Inland ansässige juristische Person (Organgesellschaft) sein; beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 18 KStG ist es jedoch die Zweigniederlassung. <sup>4</sup>Hat der Organträger mehrere Organgesellschaften im Inland, kann der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil nach der Höhe des Umsatzes bestimmt werden, sofern sich die in Betracht kommenden Finanzämter nicht auf Antrag der Organgesellschaften über einen anderen Maßstab verständigen. <sup>5</sup>Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn die im Inland gelegenen Unternehmensteile nur aus rechtlich unselbständigen Betriebsstätten bestehen. <sup>6</sup>Bereitet die Feststellung des wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteils Schwierigkeiten oder erscheint es aus anderen Gründen geboten, kann zugelassen werden, dass der im Ausland ansässige Organträger als Bevollmächtigter für den wirtschaftlich bedeutendsten Unternehmensteil dessen steuerliche Pflichten erfüllt. <sup>7</sup>Ist der Organträger ein ausländisches Versicherungsunternehmen im Sinne des VAG, gilt als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil im Inland die Niederlassung, für die nach § 106 Abs. 3 VAG ein Hauptbevollmächtigter bestellt ist; bestehen mehrere derartige Niederlassungen, gilt Satz 4 entsprechend.

(8) <sup>1</sup>Unterhalten die im Inland ansässigen Organgesellschaften Betriebsstätten im Ausland, sind diese der jeweiligen Organgesellschaft zuzurechnen, gehören aber nicht zur Gesamtheit der im Inland gelegenen Unternehmensteile. <sup>2</sup>Leistungen zwischen den Betriebsstätten und den anderen Unternehmensteilen sind daher keine Innenumsätze.

(9) <sup>1</sup>Der Organträger und seine im Ausland ansässigen Organgesellschaften bilden jeweils gesonderte Unternehmen. <sup>2</sup>Sie können somit an die im Inland ansässigen Organgesellschaften Umsätze ausführen und Empfänger von Leistungen dieser Organgesellschaften sein. <sup>3</sup>Auch für die Erfassung der im Inland bewirkten steuerbaren Umsätze sowie für die Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gelten sie einzeln als im Ausland ansässige Unternehmer. <sup>4</sup>Die im Inland gelegenen Organgesellschaften und Betriebsstätten sind als ein gesondertes Unternehmen zu behandeln.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Organträger O hat im Inland die Organgesellschaften T 1 (Jahresumsatz 2 Mio. €) und T 2 (Jahresumsatz 1 Mio. €) sowie die Betriebsstätte B (Jahresumsatz 2 Mio. €). <sup>2</sup>In Belgien hat O noch eine weitere Organgesellschaft T 3. <sup>3</sup>Zwischen T 1, T 2 und B finden Warenlieferungen statt. <sup>4</sup>O und T 3 versenden Waren an B (§ 3 Abs. 6 UStG).

<sup>5</sup>T 1, T 2 und B bilden das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. <sup>6</sup>T 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. <sup>7</sup>Die Warenlieferungen zwischen T 1, T 2 und B sind als Innenleistungen nicht steuerbar. <sup>8</sup>T 1 hat die von O und T 3 an B versandten Waren als innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 1. <sup>2</sup>T 3 führt im Auftrag von T 2 eine sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG aus.

<sup>3</sup>Es liegt eine Leistung an einen Unternehmer vor, der sein Unternehmen im Inland betreibt. <sup>4</sup>Die Leistung ist daher nach § 3a Abs. 3 UStG steuerbar und steuerpflichtig. <sup>5</sup>T 1 als Unternehmer und umsatzsteuerrechtlicher Leistungsempfänger schuldet die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der Organträger O in Frankreich hat die Organgesellschaften T 1 in Belgien und T 2 in den Niederlanden. <sup>2</sup>Im Inland hat er keine Organgesellschaft. <sup>3</sup>T 1 hat im Inland die Betriebsstätte B 1 (Jahresumsatz 500 000 €), T 2 die Betriebsstätte B 2 (Jahresumsatz 300 000 €). <sup>4</sup>O hat abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.

<sup>5</sup>B 1 und B 2 bilden das Unternehmen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG. <sup>6</sup>B 1 ist als wirtschaftlich bedeutendster Unternehmensteil der Unternehmer. <sup>7</sup>O kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen.

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der in Japan ansässige Organträger O hat in der Schweiz die Organgesellschaft T und im Inland die Betriebsstätte B. <sup>2</sup>O und T versenden Waren an B und umgekehrt. <sup>3</sup>Außerdem hat O abziehbare Vorsteuerbeträge aus der Anmietung einer Lagerhalle im Inland.

<sup>4</sup>B gehört einerseits zum Unternehmen des O (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) und ist andererseits nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG ein Unternehmen im Inland. <sup>5</sup>Die bei der Einfuhr der an B versandten Waren anfallende Einfuhrumsatzsteuer ist unter den Voraussetzungen des § 15 UStG bei B als Vorsteuer abziehbar. <sup>6</sup>Soweit B an O Waren versendet, werden Innenleistungen bewirkt, die deshalb nicht steuerbar sind. <sup>7</sup>Die Lieferungen von B an T sind steuerbar und unter den Voraussetzungen der § 4 Nr. 1 Buchstabe a und § 6 UStG als Ausfuhrlieferungen steuerfrei. <sup>8</sup>O kann die abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren geltend machen, da mit Japan Gegenseitigkeit besteht und somit eine Vergütung nach § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG nicht ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 240 Abs. 4).

## 22. Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen

### Unternehmereigenschaft

(1) <sup>1</sup>Soweit Vereine Mitgliederbeiträge vereinnahmen, um in Erfüllung ihres satzungsmäßigen Gemeinschaftszwecks die Gesamtbelange ihrer Mitglieder wahrzunehmen, ist ein Leistungsaustausch nicht gegeben (vgl. BFH-Urteil vom 12. 4. 1962, V 134/59 U, BStBl III S. 260, – und Abschnitt 4 Abs. 1). <sup>2</sup>In Wahrnehmung dieser Aufgaben sind die Vereine daher nicht Unternehmer (vgl. BFH-Urteile vom 28. 11. 1963, II 181/61 U, BStBl 1964 III S. 114, und vom 30. 9. 1965, V 176/63 U, BStBl III S. 682). <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Einrichtungen, deren Aufgaben ausschließlich durch Zuschüsse finanziert werden, die nicht das Entgelt für eine Leistung darstellen, z.B. Forschungsbetriebe. <sup>4</sup>Vereinnahmen Vereine, Forschungsbetriebe oder ähnliche Einrichtungen neben echten Mitgliederbeiträgen und Zuschüssen auch Entgelte für Lieferungen oder sonstige Leistungen, sind sie nur insoweit Unternehmer, als ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, nachhaltig entgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen zu bewirken. **Daher ist eine nach der Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 vom 25. 7. 1985 (ABl. EG Nr. L 199 S. 1) gegründete Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), die gegen Entgelt Lieferungen von Gegenständen oder Dienstleistungen an ihre Mitglieder oder an Dritte bewirkt, Unternehmer (vgl. Artikel 2 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 vom 17. 10. 2005, ABl. EU Nr. L 288 S. 1).** <sup>6</sup>Der unternehmerische Bereich umfasst die gesamte zur Ausführung der entgeltlichen Leistungen entfaltete Tätigkeit einschließlich aller unmittelbar hierfür dienenden Vorbereitungen. <sup>7</sup>Diese Beurteilung gilt ohne Rücksicht auf die Rechtsform, in der die Tätigkeit ausgeübt wird. <sup>8</sup>Der umsatzsteuerrechtliche Unternehmerbegriff stellt nicht auf die Rechtsform ab (vgl. Abschnitt 16 Abs. 1). <sup>9</sup>Außer Vereinen, Stiftungen, Genossenschaften können auch z.B. Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften einen

nichtunternehmerischen Bereich besitzen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1984, V R 25/76, BStBl 1985 II S. 176). <sup>10</sup>Sog. Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei Vereinen und Erwerbsgesellschaften mit sich bringt, sind auch dann als nicht steuerbar zu behandeln, wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. <sup>11</sup>Als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne sind z.B. anzusehen:

1. Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, z.B. der Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen und Altpapier,
2. Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung,
3. Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung.

#### Gesonderter Steuerausweis und Vorsteuerabzug

(2) <sup>1</sup>Einrichtungen im Sinne des Absatzes 1, die außerhalb des unternehmerischen Bereichs tätig werden, sind insoweit nicht berechtigt, Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis auszustellen. <sup>2</sup>Ein trotzdem ausgewiesener Steuerbetrag wird nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. <sup>3</sup>Der Leistungsempfänger ist nicht berechtigt, diesen Steuerbetrag als Vorsteuer abzuziehen. <sup>4</sup>Zur Möglichkeit einer Rechnungsberichtigung vgl. Abschnitt 190d Abs. 3 und 4.

(3) <sup>1</sup>Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG können die Einrichtungen die Steuerbeträge abziehen, die auf Lieferungen, sonstige Leistungen, den innergemeinschaftlichen Erwerb oder die Einfuhr von Gegenständen für den unternehmerischen Bereich entfallen. <sup>2</sup>Abziehbar sind danach z.B. auch Steuerbeträge für Umsätze, die nur dazu dienen, den unternehmerischen Bereich in Ordnung zu halten oder eine Leistungssteigerung in diesem Bereich herbeizuführen. <sup>3</sup>Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an die Einrichtung.

(4) <sup>1</sup>Für Gegenstände, die zunächst nur im unternehmerischen Bereich verwendet worden sind, später aber zeitweise dem nichtunternehmerischen Bereich überlassen werden, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten. <sup>2</sup>Die unternehmensfremde Verwendung unterliegt aber nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Auch eine spätere Überführung in den nichtunternehmerischen Bereich beeinflusst den ursprünglichen Vorsteuerabzug nicht; sie ist eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.

(5) Ist ein Gegenstand oder eine sonstige Leistung sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich der Einrichtung bestimmt, ist beim Vorsteuerabzug nach den in Abschnitt 192 Abs. 21 dargestellten Grundsätzen zu verfahren.

#### Erleichterungen beim Vorsteuerabzug

(6) <sup>1</sup>Wegen der Schwierigkeiten bei der sachgerechten Zuordnung der Vorsteuern und bei der Versteuerung der unentgeltlichen Wertabgaben kann das Finanzamt auf Antrag folgende Erleichterungen gewähren:

<sup>2</sup>Die Vorsteuern, die teilweise dem unternehmerischen und teilweise dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen sind, werden auf diese Bereiche nach dem Verhältnis aufgeteilt, das sich aus folgender Gegenüberstellung ergibt:

1. Einnahmen aus dem unternehmerischen Bereich abzüglich der Einnahmen aus Hilfsgeschäften dieses Bereichs  
und
2. Einnahmen aus dem nichtunternehmerischen Bereich abzüglich der Einnahmen aus Hilfsgeschäften dieses Bereichs.

<sup>3</sup>Hierzu gehören alle Einnahmen, die der betreffenden Einrichtung zufließen, insbesondere die Einnahmen aus Umsätzen, z.B. Veranstaltungen, Gutachten, Lizenzüberlassungen, sowie die Mitgliederbeiträge, Zuschüsse, Spenden usw. <sup>4</sup>Das Finanzamt kann hierbei anordnen, dass bei der Gegenüberstellung das Verhältnis des laufenden, eines früheren oder mehrerer Kalenderjahre zu Grunde gelegt wird. <sup>5</sup>Falls erforderlich, z.B. bei Zugrundelegung des laufenden Kalenderjahres, kann für die Voranmeldungszeiträume die Aufteilung zunächst nach dem Verhältnis eines anderen Zeitraums zugelassen werden. <sup>6</sup>Außerdem können alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die sog. Verwaltungsgemeinkosten beziehen, z.B. die Vorsteuern für die Beschaffung des Büromaterials, einheitlich in den Aufteilungsschlüssel einbezogen werden, auch wenn einzelne dieser Vorsteuerbeträge an sich dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Bereich ausschließlich zuzurechnen wären. <sup>7</sup>Werden in diese Aufteilung Vorsteuerbeträge einbezogen, die durch die Anschaffung, die Herstellung, den innergemeinschaftlichen Erwerb oder die Einfuhr

einheitlicher Gegenstände, ausgenommen Fahrzeuge im Sinne des § 1b Abs. 2 UStG, angefallen sind, z.B. durch den Ankauf eines für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich bestimmten Computers, braucht der Anteil der nichtunternehmerischen Verwendung des Gegenstandes nicht als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert zu werden.<sup>8</sup> Dafür sind jedoch alle durch die Verwendung oder Nutzung dieses Gegenstandes anfallenden Vorsteuerbeträge in die Aufteilung einzubeziehen.<sup>9</sup> Die Versteuerung der Überführung eines solchen Gegenstandes in den nichtunternehmerischen Bereich als unentgeltliche Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG) bleibt unberührt.

**(7)** <sup>1</sup>Das Finanzamt kann im Einzelfall ein anderes Aufteilungsverfahren zulassen.<sup>2</sup> Zum Beispiel kann es gestatten, dass die teilweise dem unternehmerischen Bereich zuzurechnenden Vorsteuern, die auf die Anschaffung, Herstellung und Unterhaltung eines Gebäudes entfallen, insoweit als das Gebäude dauernd zu einem feststehenden Anteil für Unternehmenszwecke verwendet wird, entsprechend der beabsichtigten bzw. tatsächlichen Verwendung und im Übrigen nach dem in Absatz 7 bezeichneten Verfahren aufgeteilt werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Bei einem Vereinsgebäude, das nach seiner Beschaffenheit dauernd zu 75 % als Gastwirtschaft und im Übrigen mit wechselndem Anteil für unternehmerische und nichtunternehmerische Vereinszwecke verwendet wird, können die nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuern von vornherein zu 75 % als abziehbar behandelt werden.<sup>2</sup> Der restliche Teil von 25 % kann entsprechend dem jeweiligen Einnahmeverhältnis (vgl. Absatz 7) in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufgeteilt werden.

**(8)** <sup>1</sup>Ein vereinfachtes Aufteilungsverfahren ist nur unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zu genehmigen und kann mit Auflagen verbunden werden.<sup>2</sup> Es darf nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führen.<sup>3</sup> Außerdem muss sich die Einrichtung verpflichten, das Verfahren mindestens für fünf Kalenderjahre anzuwenden.<sup>4</sup> Ein Wechsel des Verfahrens ist jeweils nur zu Beginn eines Besteuerungszeitraums zu gestatten.

**(9)** Beispiele zur Unternehmereigenschaft und zum Vorsteuerabzug:

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Verein hat die Aufgabe, die allgemeinen ideellen und wirtschaftlichen Interessen eines Berufsstands wahrzunehmen (Berufsverband).<sup>2</sup> Er dient nur den Gesamtbelangen aller Mitglieder.<sup>3</sup> Die Einnahmen des Berufsverbands setzen sich ausschließlich aus Mitgliederbeiträgen zusammen.

<sup>4</sup>Der Berufsverband wird nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs tätig.<sup>5</sup> Er ist nicht Unternehmer.<sup>6</sup> Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der in Beispiel 1 bezeichnete Berufsverband übt seine Tätigkeit in gemieteten Räumen aus.<sup>2</sup> Im Laufe des Jahres hat er seine Geschäftsräume gewechselt, weil die bisher genutzten Räume vom Vermieter selbst beansprucht wurden.<sup>3</sup> Für die vorzeitige Freigabe der Räume hat der Verein vom Vermieter eine Abstandszahlung erhalten.<sup>4</sup> Die übrigen Einnahmen des Vereins bestehen ausschließlich aus Mitgliederbeiträgen.

<sup>5</sup>Hinsichtlich seiner Verbandstätigkeit, die außerhalb eines Leistungsaustauschs ausgeübt wird, ist der Verein nicht Unternehmer.<sup>6</sup> Bei der Freigabe der Geschäftsräume gegen Entgelt liegt zwar ein Leistungsaustausch vor.<sup>7</sup> Die Leistung des Vereins ist aber nicht steuerbar, weil die Geschäftsräume nicht im Rahmen eines Unternehmens genutzt worden sind.<sup>8</sup> Der Verein ist nicht berechtigt, für die Leistung eine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer zu erteilen.<sup>9</sup> Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der in Beispiel 1 bezeichnete Berufsverband betreibt neben seiner nicht steuerbaren Verbandstätigkeit eine Kantine, in der seine Angestellten gegen Entgelt beköstigt werden.<sup>2</sup> Für die Verbandstätigkeit und die Kantine besteht eine gemeinsame Verwaltungsstelle.<sup>3</sup> Der Kantinenbetrieb war in gemieteten Räumen untergebracht.<sup>4</sup> Der Verein löst das bisherige Mietverhältnis und mietet neue Kantinenräume.<sup>5</sup> Vom bisherigen Vermieter erhält er für die Freigabe der Räume eine Abstandszahlung.<sup>6</sup> Die Einnahmen des Vereins bestehen aus Mitgliederbeiträgen, Kantinenentgelten und der vom Vermieter gezahlten Abstandszahlung.

<sup>7</sup>Der Verein ist hinsichtlich seiner nicht steuerbaren Verbandstätigkeit nicht Unternehmer.<sup>8</sup> Nur im Rahmen des Kantinenbetriebs übt er eine unternehmerische Tätigkeit aus.<sup>9</sup> In den

unternehmerischen Bereich fällt auch die entgeltliche Freigabe der Kantinenräume. <sup>10</sup>Diese Leistung ist daher steuerbar, aber als eine der Vermietung eines Grundstücks gleichzusetzende Leistung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfrei (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 12. 1993, C-63/92, BStBl 1995 II S. 480). <sup>11</sup>Die Vorsteuerbeträge, die dieser Leistung zuzurechnen sind, sind nicht abziehbar. <sup>12</sup>Lediglich die den Kantinenumsätzen zuzurechnenden Vorsteuern können abgezogen werden.

<sup>13</sup>Wendet der Verein eine Vereinfachungsregelung an, kann er die Vorsteuern, die den Kantinenumsätzen ausschließlich zuzurechnen sind, z.B. den Einkauf der Kantinenwaren und des Kantineninventars, voll abziehen. <sup>14</sup>Die für die gemeinsame Verwaltungsstelle angefallenen Vorsteuern, z.B. für Büromöbel und Büromaterial, sind nach dem Verhältnis der Einnahmen aus Mitgliederbeiträgen und der Freigabe der Kantinenräume zu den Einnahmen aus dem Kantinenbetrieb aufzuteilen. <sup>15</sup>Die Verwendung der Büromöbel der gemeinsamen Verwaltungsstelle für den nichtunternehmerischen Bereich braucht in diesem Fall nicht als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG versteuert zu werden.

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Ein Verein, der ausschließlich satzungsmäßige Gemeinschaftsaufgaben wahrnimmt, erzielt außer echten Mitgliederbeiträgen Einnahmen aus gelegentlichen Verkäufen von im Verein angefallenem Altmaterial und aus der Erstattung von Fernsprechkosten für private Ferngespräche seiner Angestellten.

<sup>2</sup>Die Altmaterialverkäufe und die Überlassung des Telefons an die Angestellten unterliegen als Hilfsgeschäfte zur nichtunternehmerischen Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Der Verein ist nicht Unternehmer. <sup>4</sup>Ein Vorsteuerabzug kommt nicht in Betracht.

#### Beispiel 5:

<sup>1</sup>Mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts gründen eine GmbH zu dem Zweck, die Möglichkeiten einer Verwaltungsvereinfachung zu untersuchen. <sup>2</sup>Die Ergebnisse der Untersuchungen sollen in einem Bericht zusammengefasst werden, der allen interessierten Verwaltungsstellen auf Anforderung kostenlos zu überlassen ist. <sup>3</sup>Die Tätigkeit der GmbH wird ausschließlich durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand finanziert. <sup>4</sup>Weitere Einnahmen erzielt die GmbH nicht.

<sup>5</sup>Die Tätigkeit der GmbH vollzieht sich außerhalb eines Leistungsaustauschs. <sup>6</sup>Die GmbH ist nicht Unternehmer und daher nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt.

#### Beispiel 6:

<sup>1</sup>Die im Beispiel 5 bezeichnete GmbH verwendet für ihre Aufgabe eine Datenverarbeitungsanlage. <sup>2</sup>Die Kapazität der Anlage ist mit den eigenen Arbeiten nur zu 80 % ausgelastet. <sup>3</sup>Um die Kapazität der Anlage voll auszunutzen, überlässt die GmbH die Anlage einem Unternehmer gegen Entgelt zur Benutzung. <sup>4</sup>Die Einnahmen der GmbH bestehen außer dem Benutzungsentgelt nur in Zuschüssen der öffentlichen Hand.

<sup>5</sup>Die entgeltliche Überlassung der Datenverarbeitungsanlage ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. <sup>6</sup>Insoweit ist die GmbH Unternehmer. <sup>7</sup>Die Leistung unterliegt der Umsatzsteuer. <sup>8</sup>Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die unentgeltliche Forschungstätigkeit der GmbH.

<sup>9</sup>Für die Überlassung der Datenverarbeitungsanlage sind von der GmbH Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Steuer zu erteilen. <sup>10</sup>Die Vorsteuern für die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage können entweder voll abgezogen oder aufgeteilt werden (vgl. Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 2). <sup>11</sup>Außerdem können die der entgeltlichen Überlassung der Datenverarbeitungsanlage zuzurechnenden Vorsteuerbeträge, insbesondere in dem Bereich der Verwaltungsgemeinkosten, abgezogen werden. <sup>12</sup>Die Verwendung der Datenverarbeitungsanlage für den nichtunternehmerischen Bereich ist bei voller Zuordnung der Anlage zum Unternehmen als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern.

<sup>13</sup>Bei Anwendung einer Vereinfachungsregelung kann die GmbH die Vorsteuern für die Verwaltungsgemeinkosten sowie die durch die Anschaffung und Nutzung der Datenverarbeitungsanlage angefallenen Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Einnahmen aus der Überlassung der Anlage an den Unternehmer zu den öffentlichen Zuschüssen auf den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich aufteilen. <sup>14</sup>Die unentgeltliche Wertabgabe durch die Verwendung der Datenverarbeitungsanlage für den nichtunternehmerischen Bereich ist dann nicht zur Umsatzsteuer heranzuziehen.

**Beispiel 7:**

<sup>1</sup>Mehrere Industriefirmen oder juristische Personen des öffentlichen Rechts gründen gemeinsam eine GmbH zum Zwecke der Forschung. <sup>2</sup>Die Forschungstätigkeit wird vorwiegend durch echte Zuschüsse der Gesellschafter finanziert. <sup>3</sup>Außerdem erzielt die GmbH Einnahmen aus der Verwertung der Ergebnisse ihrer Forschungstätigkeit, z.B. aus der Vergabe von Lizenzen an ihren Erfindungen.

<sup>4</sup>Die Vergabe von Lizenzen gegen Entgelt ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. <sup>5</sup>Mit dieser Tätigkeit erfüllt die GmbH die Voraussetzungen für die Unternehmereigenschaft. <sup>6</sup>Die vorausgegangene Forschungstätigkeit steht mit der Lizenzvergabe in unmittelbarem Zusammenhang. <sup>7</sup>Sie stellt die Vorbereitungshandlung für die unternehmerische Verwertung der Erfindungen dar und kann daher nicht aus dem unternehmerischen Bereich der GmbH ausgeschieden werden (vgl. auch BFH-Urteil vom 30. 9. 1965, V 176/63 U, a.a.O.). <sup>8</sup>Auf das Verhältnis der echten Zuschüsse zu den Lizenzeinnahmen kommt es bei dieser Beurteilung nicht an. <sup>9</sup>Unter den Voraussetzungen des § 15 UStG ist die GmbH in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt. <sup>10</sup>Außerdem hat sie für ihre Leistungen Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen.

<sup>11</sup>Dies gilt nicht, soweit die GmbH in einem abgrenzbaren Teilbereich die Forschung ohne die Absicht betreibt, Einnahmen zu erzielen.

**Beispiel 8:**

<sup>1</sup>Einige Wirtschaftsverbände haben eine GmbH zur Untersuchung wirtschafts- und steuerrechtlicher Grundsatzfragen gegründet. <sup>2</sup>Zu den Aufgaben der GmbH gehört auch die Erstellung von Gutachten auf diesem Gebiet gegen Entgelt. <sup>3</sup>Die Einnahmen der GmbH setzen sich zusammen aus echten Zuschüssen der beteiligten Verbände und aus Vergütungen, die für die Gutachten von den Auftraggebern gezahlt worden sind.

<sup>4</sup>Die Erstellung von Gutachten ist eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen. <sup>5</sup>Die GmbH übt diese Tätigkeit als Unternehmer aus. <sup>6</sup>In der Regel wird davon auszugehen sein, dass die Auftraggeber Gutachten bei der GmbH bestellen, weil sie annehmen, dass die GmbH auf Grund ihrer Forschungstätigkeit über besondere Kenntnisse und Erfahrungen auf dem betreffenden Gebiet verfügt. <sup>7</sup>Die Auftraggeber erwarten, dass die von der GmbH gewonnenen Erkenntnisse in dem Gutachten verwertet werden. <sup>8</sup>Die Forschungstätigkeit steht hiernach mit der Tätigkeit als Gutachter in engem Zusammenhang. <sup>9</sup>Sie ist daher in den unternehmerischen Bereich einzubeziehen. <sup>10</sup>Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 7.

**Beispiel 9:**

<sup>1</sup>Eine Industriefirma unterhält ein eigenes Forschungslabor. <sup>2</sup>Darin werden die im Unternehmen hergestellten Erzeugnisse auf Beschaffenheit und Einsatzfähigkeit untersucht und neue Stoffe entwickelt. <sup>3</sup>Die Entwicklungsarbeiten setzen eine gewisse Grundlagenforschung voraus, die durch echte Zuschüsse der öffentlichen Hand gefördert wird. <sup>4</sup>Die Firma ist verpflichtet, die Erkenntnisse, die sie im Rahmen des durch öffentliche Mittel geförderten Forschungsvorhabens gewinnt, der Allgemeinheit zugänglich zu machen.

<sup>5</sup>Die Firma übt mit ihren Lieferungen und sonstigen Leistungen eine unternehmerische Tätigkeit aus. <sup>6</sup>Auch die Grundlagenforschung soll dazu dienen, die Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition zu festigen. <sup>7</sup>Obwohl es insoweit an einem Leistungsaustausch fehlt, steht die Grundlagenforschung in unmittelbarem Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit. <sup>8</sup>Die Grundlagenforschung wird daher im Rahmen des Unternehmens ausgeübt. <sup>9</sup>Vorsteuerabzug und gesonderter Steuerausweis wie im Beispiel 7.

## **23. Juristische Personen des öffentlichen Rechts**

**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>Juristische Personen des öffentlichen Rechts im Sinne von § 2 Abs. 3 UStG sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die auf Grund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. <sup>2</sup>Dazu gehören neben Körperschaften auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts, z.B. Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts. <sup>3</sup>Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen kirchliche Orden juristische Personen des öffentlichen Rechts sind, vgl. das BFH-

Urteil vom 8. 7. 1971, V R 1/68, BStBl 1972 II S. 70. <sup>4</sup>Auf ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts ist die Vorschrift des § 2 Abs. 3 UStG analog anzuwenden. <sup>5</sup>Ob eine solche Einrichtung eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist, ist grundsätzlich nach deutschem Recht zu beurteilen. <sup>6</sup>Das schließt jedoch nicht aus, dass für die Bestimmung öffentlich-rechtlicher Begriffe die ausländischen Rechtssätze mit herangezogen werden.

(2) <sup>1</sup>Die Gesamtheit aller Betriebe gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG und aller land- und forstwirtschaftlichen Betriebe stellt das Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts dar (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1988, V R 194/83, BStBl II S. 932). <sup>2</sup>Das Unternehmen erstreckt sich auch auf die Tätigkeitsbereiche, die nach § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG als unternehmerische Tätigkeiten gelten. <sup>3</sup>Nur die in diesen Betrieben und Tätigkeitsbereichen ausgeführten Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer. <sup>4</sup>Andere Leistungen sind nicht steuerbar, auch wenn sie nicht in Ausübung öffentlicher Gewalt bewirkt werden, es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 6. 1997, XI R 33/94, BStBl 1999 II S. 418).

(3) <sup>1</sup>Eine Tätigkeit, die der Erfüllung von Hoheitsaufgaben dient, ist steuerbar, wenn sie nicht von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, sondern von Unternehmern des privaten Rechts (z.B. von sog. beliehenen Unternehmern) ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteile vom 10. 11. 1977, V R 115/74, BStBl 1978 II S. 80, und vom 18. 1. 1995, XI R 71/93, BStBl II S. 559). <sup>2</sup>Ein mit der Durchführung einer hoheitlichen Pflichtaufgabe betrauter Unternehmer ist als Leistender an den Dritten anzusehen, wenn er bei der Ausführung der Leistung diesem gegenüber – unabhängig von der öffentlich-rechtlichen Berechtigung – im eigenem Namen und für eigene Rechnung auftritt, leistet und abrechnet (BFH-Urteil vom 28. 2. 2002, V R 19/01, BStBl 2003 II S. 950). <sup>3</sup>Durch den Leistungsaustausch zwischen dem beauftragten Unternehmer und dem Dritten wird das weiterhin bestehende Leistungsverhältnis zwischen dem Unternehmer und dem Hoheitsträger sowie die hoheitliche Ausübung der Tätigkeit durch den Hoheitsträger nicht berührt. <sup>4</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung, wenn der Hoheitsträger dagegen zulässigerweise nur die tatsächliche Durchführung seiner gesetzlichen Pflichtaufgabe auf den eingeschalteten Unternehmer überträgt und dieser entsprechend den öffentlich-rechtlichen Vorgaben als Erfüllungsgehilfe des Hoheitsträgers auftritt, vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1990, BStBl 1991 I S. 81.

(4) <sup>1</sup>Für die Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, ist auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG in der jeweils geltenden Fassung abzustellen. <sup>2</sup>Die zu diesen Vorschriften von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind anzuwenden (vgl. insbesondere R 6 KStR 2004). <sup>3</sup>Über die Anwendung der Umsatzgrenzen von 130 000 € (R 6 Abs. 4 KStR 2004) und 30 678 € (R 6 Abs. 5 KStR 2004) ist bei der Umsatzsteuer und bei der Körperschaftsteuer einheitlich zu entscheiden.

(5) Die Frage, ob ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, ist unabhängig von einer Umsatzgrenze nach den gleichen Merkmalen zu beurteilen, die im Einkommensteuer- und Gewerbesteuerrecht gelten (vgl. R 15.5 EStR 2005) und die im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich auch bei der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG maßgebend sind (vgl. § 24 Abs. 2 UStG, Abschnitt 264 Abs. 1).

(6) Auch wenn die Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht gegeben sind, gelten die in § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 5 UStG bezeichneten Tätigkeitsbereiche als unternehmerische Tätigkeiten (zu § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG vgl. Absätze 7 bis 11).

#### Vermessungs- und Katasterbehörden

(7) <sup>1</sup>Bei den Vermessungs- und Katasterbehörden unterliegen nach Sinn und Zweck des § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG solche Tätigkeiten der Umsatzsteuer, die ihrer Art nach auch von den in fast allen Bundesländern zugelassenen öffentlich bestellten Vermessungsingenieuren ausgeführt werden. <sup>2</sup>Die Vorschrift beschränkt sich auf hoheitliche Vermessungen, deren Ergebnisse zur Fortführung des Liegenschaftskatasters bestimmt sind (Teilungsvermessungen, Grenzfeststellungen und Gebäudeeinemessungen). <sup>3</sup>Nicht dazu gehören alle übrigen hoheitlichen Leistungen, z.B. die Führung und Neueinrichtung des Liegenschaftskatasters sowie Auszüge und Abschriften hieraus. <sup>4</sup>Der Umsatzsteuer unterliegen nur Leistungen an Dritte, dagegen nicht unentgeltliche Wertabgaben, z.B. Vermessungsleistungen für den Hoheitsbereich der eigenen Trägerkörperschaft.

(8) <sup>1</sup>Die Unternehmereigenschaft erstreckt sich nicht auf die Amtshilfe, z.B. Überlassung von Unterlagen an die Grundbuchämter und Finanzämter. <sup>2</sup>Keine Amtshilfe liegt vor, wenn Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts ausgeführt werden, denen nach Landesgesetzen keine Vermessungsaufgaben als eigene Aufgaben obliegen.



(9) <sup>1</sup>Wirtschaftliche Tätigkeiten der Kataster- und Vermessungsbehörden fallen nicht unter § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 UStG. <sup>2</sup>Sie sind – ebenso wie Vermessungsleistungen anderer Behörden – nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG steuerbar, sofern die Körperschaftsteuerlichen Voraussetzungen eines Betriebs gewerblicher Art vorliegen. <sup>3</sup>Wirtschaftliche Tätigkeiten sind z.B. der Verkauf von Landkarten, Leistungen auf dem Gebiet der Planung wie Anfertigung von Bebauungsplänen, und ingenieurtechnische Vermessungsleistungen.

(10) <sup>1</sup>Die Vorsteuerbeträge, die dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, können unter den Voraussetzungen des § 15 UStG abgezogen werden. <sup>2</sup>Für Vorsteuerbeträge, die sowohl dem unternehmerischen als auch dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, beurteilt sich der Vorsteuerabzug nach Abschnitt 212 Abs. 3.

(11) <sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen bestehen keine Bedenken, wenn die insgesamt abziehbaren Vorsteuerbeträge mit 1,9 % der Bemessungsgrundlage für die steuerpflichtigen Vermessungsumsätze ermittelt werden. <sup>2</sup>Die Verwendung der Anlagegegenstände für nichtunternehmerische Zwecke ist dann nicht als Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern. <sup>3</sup>Dagegen ist die Veräußerung von Gegenständen, die ganz oder teilweise für den unternehmerischen Bereich bezogen wurden, der Umsatzsteuer zu unterwerfen. <sup>4</sup>An die Vereinfachungsregelung ist die jeweilige Vermessungs- und Katasterbehörde für mindestens fünf Kalenderjahre gebunden. <sup>5</sup>Ein Wechsel ist nur zum Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

#### Einzelfälle

(12) <sup>1</sup>Betreibt eine Gemeinde ein Parkhaus, kann ein Betrieb gewerblicher Art auch dann anzunehmen sein, wenn sie sich mit einer Benutzungssatzung der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 31/88, BStBl 1993 II S. 380). <sup>2</sup>Überlässt sie hingegen auf Grund der Straßenverkehrsordnung Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren, handelt sie insoweit nicht als Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts (BFH-Urteil vom 27. 2. 2003, V R 78/01, BStBl 2004 II S. 431).

(13) <sup>1</sup>Gemeindliche Kurverwaltungen, die Kurtaxen und Kurförderungsabgaben erheben, sind in der Regel Betriebe gewerblicher Art (vgl. BFH-Urteil vom 15. 10. 1962, I 53/61 U, BStBl III S. 542). <sup>2</sup>Sofern die Voraussetzungen von R 6 Abs. 4 und 5 KStR 2004 gegeben sind, unterliegen die Gemeinden mit den durch die Kurtaxe abgegoltenen Leistungen der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Die Kurförderungsabgaben (Fremdenverkehrsbeiträge A) sind dagegen nicht als Entgelte für Leistungen der Gemeinden zu betrachten und nicht der Steuer zu unterwerfen.

(14) <sup>1</sup>Die staatlichen Materialprüfungsanstalten oder Materialprüfungsämter üben neben ihrer hoheitlichen Tätigkeit vielfach auch Tätigkeiten wirtschaftlicher Natur, z.B. entgeltliche Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungsleistungen für private Auftraggeber, aus. <sup>2</sup>Unter den Voraussetzungen von R 6 Abs. 4 und 5 KStR 2004 sind in diesen Fällen Betriebe gewerblicher Art anzunehmen.

(15) <sup>1</sup>Die Gestellung von Personal durch juristische Personen des öffentlichen Rechts gegen Erstattung der Kosten stellt grundsätzlich einen Leistungsaustausch dar, sofern die gestellende juristische Person Arbeitgeber bleibt. <sup>2</sup>Ob dieser Leistungsaustausch der Umsatzsteuer unterliegt, hängt nach § 2 Abs. 3 UStG davon ab, ob die Personalgestellung im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG vorgenommen wird.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts setzt Bedienstete ihres Hoheitsbereichs in eigenen Betrieben gewerblicher Art ein.

<sup>2</sup>Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Vorgang (Innenleistung).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ab.

<sup>2</sup>Es handelt sich um einen nicht steuerbaren Vorgang.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an Betriebe gewerblicher Art anderer juristischer Personen des öffentlichen Rechts ab.

<sup>2</sup>Die Personalgestellung ist nicht durch hoheitliche Zwecke veranlasst, sondern dient wirtschaftlichen Zielen. <sup>3</sup>Sie ist insgesamt als Betrieb gewerblicher Art zu beurteilen, sofern die

---

Voraussetzungen von R 6 Abs. 4 und 5 KStR 2004 gegeben sind. <sup>4</sup>Es liegen in diesem Fall steuerbare Leistungen vor.

**Beispiel 4:**

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer ab.

<sup>2</sup>Beurteilung wie zu Beispiel 3.

**Beispiel 5:**

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus ihrem Hoheitsbereich an einen als gemeinnützig anerkannten eingetragenen Verein ab, der nicht unternehmerisch tätig ist.

<sup>2</sup>Mitglieder des Vereins sind neben der gestellenden Person des öffentlichen Rechts weitere juristische Personen des öffentlichen Rechts, Verbände und sonstige Einrichtungen.

<sup>3</sup>Beurteilung wie zu Beispiel 3.

**Beispiel 6:**

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts ab.

<sup>2</sup>Es ist eine steuerbare Leistung im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art anzunehmen, wenn die Personalkostenerstattung unmittelbar dem Betrieb gewerblicher Art zufließt. <sup>3</sup>Die Personalgestellung kann jedoch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden, sofern der Bedienstete zunächst in den Hoheitsbereich zurückberufen und von dort abgestellt wird und der Erstattungsbetrag dem Hoheitsbereich zufließt.

**Beispiel 7:**

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an einen Betrieb gewerblicher Art einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder an einen privatrechtlichen Unternehmer ab.

<sup>2</sup>Es liegt eine steuerbare Leistung im Rahmen des Betriebs gewerblicher Art vor.

**Beispiel 8:**

<sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bedienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den eigenen Hoheitsbereich ab.

<sup>2</sup>Die Überlassung des Personals ist dann nicht als steuerbare Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG anzusehen, wenn beim Personaleinsatz eine eindeutige und leicht nachvollziehbare Trennung zwischen dem unternehmerischen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) und dem Hoheitsbereich vorgenommen wird.

**(16)** Betriebe von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die vorwiegend zum Zwecke der Versorgung des Hoheitsbereichs der juristischen Person des öffentlichen Rechts errichtet worden sind (Selbstversorgungsbetriebe), sind nur dann Betriebe gewerblicher Art, wenn bezüglich der Umsätze an Dritte die Voraussetzung von R 6 Abs. 5 KStR 2004 erfüllt ist.

**Gemeindliche Schwimmbäder**

**(17)** <sup>1</sup>Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb genutzt, ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb grundsätzlich als wirtschaftlich selbständige Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG anzusehen. <sup>2</sup>Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter der Voraussetzung von R 6 Abs. 5 KStR 2004 ein Betrieb gewerblicher Art. <sup>3</sup>Das Schwimmbad kann damit dem Unternehmen zugeordnet werden. <sup>4</sup>Ist der öffentliche Badebetrieb nicht als Betrieb gewerblicher Art zu behandeln, weil die Voraussetzungen von R 6 Abs. 5 KStR 2004 nicht erfüllt sind, kann die Gemeinde das Schwimmbad nicht einem Unternehmen zuordnen. <sup>5</sup>Damit rechnet die Gesamttätigkeit des gemeindlichen Schwimmbads zum nichtunternehmerischen Hoheitsbereich mit der Folge, dass Vorsteuerabzug und eine steuerbare Wertabgabe in der Form der Überlassung des Schwimmbads für Zwecke des Schulschwimmens nicht in Betracht kommen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Die Gemeinde errichtet ein Schwimmbad, das von vornherein sowohl dem Schulschwimmen als auch dem öffentlichen Badebetrieb dienen soll. <sup>2</sup>Die Gemeinde ordnet das Schwimmbad nach Abschnitt 192 Abs. 21 vollumfänglich ihrem Unternehmen zu.

<sup>3</sup>Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung der Gesamtanlage Schwimmbad anfallen, sind unter den Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar, vgl. Abschnitt 192 Abs. 21. <sup>4</sup>Zum Ausgleich dafür ist die Verwendung des Gegenstands für hoheitliche Zwecke (Schulschwimmen) unabhängig davon, ob den Schulen das Schwimmbad zeitweise ganz überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, Abschnitt 86) oder das Schulschwimmen während des öffentlichen Badebetriebs stattfindet (vgl. BFH-Urteil vom 10. 2. 1994, V R 33/92, BStBl II S. 668, Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 10), nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Wertabgabe zu behandeln.

<sup>5</sup>Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die durch die Überlassung des Schwimmbades für das Schulschwimmen entstandenen Ausgaben des Unternehmers für die Erbringung der sonstigen Leistung; vgl. Abschnitt 155 Abs. 3.

<sup>6</sup>Die Wertabgabe kann nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden; vgl. Abschnitt 158 Abs. 1 Satz 4.

Eigenjagdverpachtung

**(18) <sup>1</sup>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts wird mit der Verpachtung ihrer Eigenjagd im Rahmen ihres land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach § 2 Abs. 3 UStG gewerblich oder beruflich tätig. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, dass die Umsätze aus der Jagdverpachtung nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 9. 2005, V R 28/03, BStBl 2006 II S. 280).**

Betriebe in privatrechtlicher Form

(19) <sup>1</sup>Von den Betrieben gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sind die Betriebe zu unterscheiden, die in eine privatrechtliche Form (z.B. AG, GmbH) gekleidet sind. <sup>2</sup>Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. <sup>3</sup>Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der juristischen Person des öffentlichen Rechts. <sup>4</sup>Da Organschaft die Eingliederung in ein Unternehmen voraussetzt, kann eine Kapitalgesellschaft nur dann Organgesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sein, wenn sie in den Unternehmensbereich dieser juristischen Person des öffentlichen Rechts eingegliedert ist. <sup>5</sup>Die finanzielle Eingliederung wird in diesen Fällen nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Anteile an der juristischen Person nicht im Unternehmensbereich, sondern im nichtunternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts verwaltet werden. <sup>6</sup>Eine wirtschaftliche Eingliederung in den Unternehmensbereich ist gegeben, wenn die Organgesellschaft Betrieben gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich untergeordnet ist. <sup>7</sup>Zur Organträgerschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vgl. Abschnitt 21 Abs. 2 Sätze 5 und 6. <sup>8</sup>Tätigkeiten, die der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben dienen, können grundsätzlich eine wirtschaftliche Eingliederung in den Unternehmensbereich nicht begründen.

Zu § 3 UStG

## 24. Lieferungen und sonstige Leistungen

Lieferungen

(1) <sup>1</sup>Eine Lieferung liegt vor, wenn die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft wird. <sup>2</sup>Gegenstände im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände (Sachen nach § 90 BGB, Tiere nach § 90a BGB), Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. Elektrizität, Wärme, Wasserkraft, Firmenwert (Geschäfts-, Praxiswert) und Kundenstamm (vgl. BFH-Urteil vom 21. 12. 1988, V R 24/87, BStBl 1989 II S. 430); **zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen vgl. Abschnitt 25 Abs. 7.** <sup>3</sup>Eine Sachgesamtheit stellt die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen dar, das wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen wird als die Summe der einzelnen Gegenstände (vgl. BFH-Urteil vom 25. 1. 1968, V 161/64, BStBl II S. 331). <sup>4</sup>Ungetrennte Bodenerzeugnisse, z.B. stehende Ernte, sowie Rebanlagen können selbständig nutzungsfähiger und gegenüber dem Grund und Boden eigenständiger Liefergegenstand sein (vgl. BFH-Urteil vom 8. 11. 1995, XI R 63/94, BStBl 1996 II S. 114). <sup>5</sup>Rechte sind dagegen keine Gegenstände, die im Rahmen einer Lieferung übertragen

werden können; die Übertragung von Rechten stellt eine sonstige Leistung dar (vgl. BFH-Urteil vom 16. 7. 1970, V R 95/66, BStBl II S. 706).

(2) <sup>1</sup>Die Verschaffung der Verfügungsmacht beinhaltet den von den Beteiligten endgültig gewollten Übergang von wirtschaftlicher Substanz, Wert und Ertrag eines Gegenstands vom Leistenden auf den Leistungsempfänger (vgl. BFH-Urteile vom 18. 11. 1999, V R 13/99, BStBl 2000 II S. 153, und vom 16. 3. 2000, V R 44/99, BStBl II S. 361). <sup>2</sup>Der Abnehmer muss faktisch in der Lage sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren, insbesondere ihn wie ein Eigentümer zu nutzen und veräußern zu können (vgl. BFH-Urteil vom 12. 5. 1993, XI R 56/90, BStBl II S. 847). <sup>3</sup>Keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung ist danach die entgeltlich eingeräumte Bereitschaft zur Verschaffung der Verfügungsmacht (vgl. BFH-Urteil vom 25. 10. 1990, V R 20/85, BStBl 1991 II S. 193). <sup>4</sup>Die Verschaffung der Verfügungsmacht ist ein Vorgang vorwiegend tatsächlicher Natur, der in der Regel mit dem bürgerlich-rechtlichen Eigentumsübergang verbunden ist, aber nicht notwendigerweise verbunden sein muss (BFH-Urteil vom 24. 4. 1969, V 176/64, BStBl II S. 451). <sup>5</sup>An einem zur Sicherheit übereigneten Gegenstand wird durch die Übertragung des Eigentums noch keine Verfügungsmacht verschafft. <sup>6</sup>Entsprechendes gilt bei der rechtsgeschäftlichen Verpfändung eines Gegenstands (vgl. BFH-Urteil vom 16. 4. 1997, XI R 87/96, BStBl II S. 585). <sup>7</sup>Zur Verwertung von Sicherungsgut vgl. Abschnitt 2. <sup>8</sup>Dagegen liegt eine Lieferung vor, wenn ein Gegenstand unter Eigentumsvorbehalt verkauft und übergeben wird. <sup>9</sup>Beim Kommissionsgeschäft (§ 3 Abs. 3 UStG) liegt eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsguts an den Abnehmer vor (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 102/78, BStBl 1987 II S. 278). <sup>10</sup>Gelangt das Kommissionsgut bei der Zurverfügungstellung an den Kommissionär im Wege des innergemeinschaftlichen Verbringens vom Ausgangs- in den Bestimmungsmitgliedstaat, kann die Lieferung jedoch nach dem Sinn und Zweck der Regelung bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden (vgl. Abschnitt 15b Abs. 7).

#### Sonstige Leistungen

(3) <sup>1</sup>Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Als sonstige Leistungen kommen insbesondere in Betracht: Dienstleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen – z.B. Vermietung, Verpachtung, Darlehensgewährung, Einräumung eines Nießbrauchs, Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenzeichenrechten und ähnlichen Rechten –, Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, **der Verzicht auf die Ausübung einer Tätigkeit (vgl. BFH-Urteile vom 6. 5. 2004, V R 40/02, BStBl II S. 854, vom 7. 7. 2005, V R 34/03, BStBl 2007 II S. 66, und vom 24. 8. 06, V R 19/05, BStBl 2007 II S. 187) oder die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 2003, V R 59/02, BStBl 2004 II S. 472).** <sup>3</sup>Die Bestellung eines Nießbrauchs oder eines Erbbaurechts ist eine Duldungsleistung in der Form der Dauerleistung im Sinne von § 3 Abs. 9 Satz 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 4/80, BStBl II S. 744). <sup>4</sup>Zur Behandlung des sog. Quotennießbrauchs vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1991, V R 12/85, BStBl II S. 649.

#### 24a. Unentgeltliche Wertabgaben

(1) <sup>1</sup>Unentgeltliche Wertabgaben aus dem Unternehmen sind, soweit sie in der Abgabe von Gegenständen bestehen, nach § 3 Abs. 1b UStG den entgeltlichen Lieferungen und, soweit sie in der Abgabe oder Ausführung von sonstigen Leistungen bestehen, nach § 3 Abs. 9a UStG den entgeltlichen sonstigen Leistungen gleichgestellt. <sup>2</sup>Solche Wertabgaben sind sowohl bei Einzelunternehmern als auch bei Personen- und Kapitalgesellschaften sowie bei Vereinen und bei Betrieben gewerblicher Art oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts möglich. <sup>3</sup>Sie umfassen im Wesentlichen die Tatbestände, die bis zum 31. März 1999 als Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a und b UStG **1993**, als sog. Gesellschafterverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 UStG **1993**, sowie als unentgeltliche Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG **1993** der Steuer unterlagen. <sup>4</sup>Die zu diesen Tatbeständen ergangene Rechtsprechung des BFH ist sinngemäß weiter anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen (§ 6 Abs. 5 UStG). <sup>2</sup>Bei unentgeltlichen Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG entfällt die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 Abs. 5 UStG). <sup>3</sup>Die Steuerermäßigungen sind auf unentgeltliche Wertabgaben anzuwenden, wenn die in § 12 UStG bezeichneten Voraussetzungen vorliegen. <sup>4</sup>Über eine unentgeltliche Wertabgabe, die in der unmittelbaren Zuwendung eines Gegenstandes oder in der Ausführung einer sonstigen Leistung an einen Dritten besteht, kann nicht mit einer Rechnung im Sinne des § 14 UStG abgerechnet werden. <sup>5</sup>Die vom Zuwender oder Leistenden geschuldete

Umsatzsteuer kann deshalb vom Empfänger nicht als Vorsteuer abgezogen werden. <sup>6</sup>Zur Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben vgl. Abschnitt 155.

## 24b. Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die nach § 3 Abs. 1b UStG einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte Entnahme oder unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands aus dem Unternehmen setzt die Zugehörigkeit des Gegenstands zum Unternehmen voraus. <sup>2</sup>Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen. <sup>3</sup>Maßgebend ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich zugewiesen hat (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1988, V R 135/83, BStBl II S. 746). <sup>4</sup>Bei Gegenständen, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzt werden sollen, hat der Unternehmer unter den Voraussetzungen, die durch die Auslegung des Tatbestandsmerkmals „für sein Unternehmen“ in § 15 Abs. 1 UStG zu bestimmen sind, grundsätzlich die Wahl der Zuordnung (vgl. Abschnitt 192 Abs. 21). <sup>5</sup>Beträgt die unternehmerische Nutzung jedoch weniger als 10 %, ist die Zuordnung des Gegenstands zum Unternehmen unzulässig (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

### Berechtigung zum Vorsteuerabzug für den Gegenstand oder seine Bestandteile (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG)

(2) <sup>1</sup>Die Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands wird nach § 3 Abs. 1b UStG nur dann einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellt, wenn der entnommene oder zugewendete Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. <sup>2</sup>Falls an einem Gegenstand (z.B. PKW), der ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde, nach seiner Anschaffung Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Einbau von Bestandteilen geführt haben und für die der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt war, unterliegen bei einer Entnahme des Gegenstands nur diese Bestandteile der Umsatzbesteuerung. <sup>3</sup>Bestandteile eines Gegenstands sind diejenigen gelieferten **Gegenstände**, die auf Grund ihres Einbaus ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren haben und die zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt haben (z.B. eine nachträglich in einen **PKW** eingebaute Klimaanlage). <sup>4</sup>Dienstleistungen (sonstige Leistungen) einschließlich derjenigen, für die zusätzlich kleinere Lieferungen von Gegenständen erforderlich sind (z.B. Karosserie- und Lackarbeiten an einem PKW), führen nicht zu Bestandteilen des Gegenstands (vgl. BFH-Urteile vom 18. 10. 2001, V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551, und vom 20. 12. 2001, V R 8/98, BStBl 2002 II S. 557).

(3) <sup>1</sup>Der Einbau eines Bestandteils in einen Gegenstand hat nur dann zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt, wenn er nicht lediglich zur Werterhaltung des Gegenstands beigetragen hat. <sup>2</sup>Unterhalb einer gewissen Bagatellgrenze liegende Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen führen nicht zu einer dauerhaften Werterhöhung des Gegenstands (vgl. BFH-Urteil vom 18. 10. 2001, V R 106/98, BStBl 2002 II S. 551).

(4) <sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen wird keine dauerhafte Werterhöhung des Gegenstands angenommen, wenn die vorsteuerentlasteten Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen 20 % der Anschaffungskosten des Gegenstands oder einen Betrag von 1 000 € nicht übersteigen. <sup>2</sup>In diesen Fällen kann auf eine Besteuerung der Bestandteile nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG bei der Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, den der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, verzichtet werden. <sup>3</sup>Werden an einem Wirtschaftsgut mehrere Bestandteile in einem zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang eingebaut, handelt es sich nicht um eine Maßnahme, auf die in der Summe die Bagatellregelung angewendet werden soll. <sup>4</sup>Es ist vielmehr für jede einzelne Maßnahme die Vereinfachungsregelung zu prüfen.

### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer erwirbt am 1. 7. 01 aus privater Hand einen gebrauchten PKW für 10 000 € und ordnet ihn zulässigerweise seinem Unternehmen zu. <sup>2</sup>Am 1. 3. 02 lässt er in den PKW nachträglich eine Klimaanlage einbauen (Entgelt 2 500 €) und am 1. 8. 02 die Windschutzscheibe erneuern (Entgelt 500 €). <sup>3</sup>Für beide Leistungen nimmt der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch. <sup>4</sup>Am 1. 3. 03 entnimmt der Unternehmer den PKW in sein

**Privatvermögen (Aufschlag nach „Schwacke-Liste“ auf den Marktwert des PKW im Zeitpunkt der Entnahme für die Klimaanlage 1 500 €, für die Windschutzscheibe 50 €).**

<sup>5</sup>Das aufgewendete Entgelt für den nachträglichen Einbau der Windschutzscheibe beträgt 500 €, also weniger als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des PKW, und übersteigt auch nicht den Betrag von 1 000 €. <sup>6</sup>Aus Vereinfachungsgründen wird für den Einbau der Windschutzscheibe keine dauerhafte Werterhöhung des Gegenstands angenommen.

<sup>7</sup>Das aufgewendete Entgelt für den nachträglichen Einbau der Klimaanlage beträgt 2 500 €, also mehr als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des PKW. <sup>8</sup>Mit dem Einbau der Klimaanlage in den PKW hat diese ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt. <sup>9</sup>Die Entnahme der Klimaanlage unterliegt daher nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG mit einer Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG i.H.v. 1 500 € der Umsatzsteuer.

<sup>5</sup>Die vorstehende Bagatellgrenze gilt auch für entsprechende unentgeltliche Zuwendungen eines Gegenstands im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG.

Entnahme von Gegenständen  
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG)

(5) <sup>1</sup>Eine Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG liegt nur dann vor, wenn der Vorgang bei entsprechender Ausführung an einen Dritten als Lieferung – einschließlich Werklieferung – anzusehen wäre. <sup>2</sup>Ein Vorgang, der Dritten gegenüber als sonstige Leistung – einschließlich Werkleistung – zu beurteilen wäre, erfüllt zwar die Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG nicht, kann aber nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG steuerbar sein (siehe Abschnitt 24c). <sup>3</sup>Das gilt auch insoweit, als dabei Gegenstände, z.B. Materialien, verbraucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 13. 2. 1964, V 99/63 U, BStBl III S. 174). <sup>4</sup>Der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung (vgl. Abschnitt 29) gilt auch für die unentgeltlichen Wertabgaben (vgl. BFH-Urteil vom 3. 11. 1983, V R 4/73, BStBl 1984 II S. 169).

(6) <sup>1</sup>Wird ein dem Unternehmen dienender Gegenstand während der Dauer einer nichtunternehmerischen Verwendung auf Grund äußerer Einwirkung zerstört, z.B. Totalschaden eines Personenkraftwagens infolge Unfalls auf einer Privatfahrt, liegt keine Entnahme eines Gegenstandes aus dem Unternehmen vor. <sup>2</sup>Das Schadensereignis fällt in den Vorgang der nichtunternehmerischen Verwendung und beendet sie wegen Untergangs der Sache. <sup>3</sup>Eine Entnahmehandlung ist in Bezug auf den unzerstörten Gegenstand nicht mehr möglich (vgl. BFH-Urteile vom 28. 2. 1980, V R 138/72, BStBl II S. 309, und vom 28. 6. 1995, XI R 66/94, BStBl II S. 850).

(7) <sup>1</sup>Bei einem Rohbauunternehmer, der für eigene Wohnzwecke ein schlüsselfertiges Haus mit Mitteln des Unternehmens errichtet, ist Gegenstand der Entnahme das schlüsselfertige Haus, nicht lediglich der Rohbau (vgl. BFH-Urteil vom 3. 11. 1983, V R 4/73, BStBl 1984 II S. 169). <sup>2</sup>Entscheidend ist nicht, was der Unternehmer in der Regel im Rahmen seines Unternehmens herstellt, sondern was im konkreten Fall Gegenstand der Wertabgabe des Unternehmens ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1988, V R 135/83, BStBl II S. 746). <sup>3</sup>Wird ein Einfamilienhaus für unternehmensfremde Zwecke auf einem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstück errichtet, überführt der Bauunternehmer das Grundstück in aller Regel spätestens im Zeitpunkt des Baubeginns in sein Privatvermögen. <sup>4</sup>Dieser Vorgang ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG eine steuerpflichtige Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG.

Sachzuwendungen an das Personal  
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG)

(8) Zuwendungen von Gegenständen (Sachzuwendungen) an das Personal für dessen privaten Bedarf sind auch dann steuerbar, wenn sie unentgeltlich sind, d.h. wenn sie keine Vergütungen für die Dienstleistung des Arbeitnehmers darstellen (vgl. hierzu Abschnitt 12).

Andere unentgeltliche Zuwendungen  
(§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG)

(9) <sup>1</sup>Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen, die nicht bereits in der Entnahme von Gegenständen oder in Sachzuwendungen an das Personal bestehen, werden Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellt. <sup>2</sup>Ausgenommen sind Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Mit der Regelung soll ein umsatzsteuerlich unbelasteter Letztverbrauch vermieden werden.

<sup>5</sup>Gleichwohl entfällt die Steuerbarkeit nicht, wenn der Empfänger die zugewendeten Geschenke in seinem Unternehmen verwendet. <sup>6</sup>Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus nichtunternehmerischen (privaten) Gründen abgibt, werden als Entnahmen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG besteuert (vgl. Absätze 5 bis 7). <sup>7</sup>Gegenstände des Unternehmens, die der Unternehmer aus unternehmerischen Gründen abgibt, werden als unentgeltliche Zuwendungen nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG besteuert. <sup>8</sup>Hierzu gehört die Abgabe von neuen oder gebrauchten Gegenständen insbesondere zu Werbezwecken, zur Verkaufsförderung oder zur Imagepflege, z.B. Sachspenden an Vereine oder Schulen, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. <sup>9</sup>Nicht steuerbar ist dagegen die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen. <sup>10</sup>Hierunter fällt z.B. die unentgeltliche Überlassung von Gegenständen, die im Eigentum des Zuwendenden verbleiben und die der Empfänger später an den Zuwendenden zurückgeben muss.

**(10)** <sup>1</sup>Die Abgabe von Geschenken von geringem Wert ist nicht steuerbar. <sup>2</sup>Derartige Geschenke liegen vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) nicht übersteigen. <sup>3</sup>Dies kann bei geringwertigen Werbeträgern (z.B. Kugelschreiber, Feuerzeuge, Kalender usw.) unterstellt werden.

**(11)** <sup>1</sup>Bei Geschenken über 35 €, für die nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden kann, entfällt nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG eine Besteuerung der Zuwendungen. <sup>2</sup>Deshalb ist zunächst anhand der ertragsteuerrechtlichen Regelungen (vgl. R 4.10 Abs. 2 bis 4 EStR 2005) zu prüfen, ob es sich bei einem abgegebenen Gegenstand begrifflich um ein „Geschenk“ handelt. <sup>3</sup>Insbesondere setzt ein Geschenk eine unentgeltliche Zuwendung an einen Dritten voraus. <sup>4</sup>Die Unentgeltlichkeit ist nicht gegeben, wenn die Zuwendung als Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung des Empfängers anzusehen ist. <sup>5</sup>Falls danach ein Geschenk vorliegt, ist weiter zu prüfen, ob hierfür der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen ist (vgl. Abschnitt 197 Abs. 4 und 5). <sup>6</sup>Nur wenn danach der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, kommt eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe in Betracht.

**(12)** <sup>1</sup>Warenmuster sind ausdrücklich von der Steuerbarkeit ausgenommen. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um Gegenstände, die eine bestimmte Art bereits hergestellter Waren darstellen oder die Modelle von Waren sind, deren Herstellung vorgesehen ist. <sup>3</sup>Ausgenommen hiervon sind jedoch gleichartige Erzeugnisse, die in solchen Mengen an denselben Empfänger abgegeben werden, dass sie insgesamt gesehen keine Muster im handelsüblichen Sinne darstellen. <sup>4</sup>Nach Art und Aussehen sollen Warenmuster einer vom Unternehmer angebotenen Ware entsprechen, potenzielle Käufer von der Beschaffenheit der Ware überzeugen und damit den Kaufentschluss des Empfängers fördern. <sup>5</sup>Die Abgabe eines „Warenmusters“ soll dem Empfänger nicht den Kauf ersparen, sondern ihn gerade zum Kauf anregen. <sup>6</sup>Ohne Bedeutung ist, ob Warenmuster einen anderen Unternehmer für dessen unternehmerische Zwecke oder einem Letztverbraucher zugewendet werden. <sup>7</sup>Nicht steuerbar ist somit auch die Abgabe sog. Probierpackungen im Getränke- und Lebensmitteleinzelhandel (z.B. die kostenlose Abgabe von losen oder verpackten Getränken und Lebensmitteln im Rahmen von Verkaufsaktionen, Lebensmittelprobierpackungen, Probepackungen usw.) an Letztverbraucher.

**(13)** <sup>1</sup>Unentgeltlich abgegebene Verkaufskataloge, Versandhauskataloge, Reisekataloge, Werbeprospekte und -handzettel, Veranstaltungsprogramme und -kalender usw. dienen der Werbung, insbesondere der Anbahnung eines späteren Umsatzes. <sup>2</sup>Eine (private) Bereicherung des Empfängers ist damit regelmäßig nicht verbunden. <sup>3</sup>Dies gilt auch für Anzeigenblätter mit einem redaktionellen Teil (z.B. für Lokales, Vereinsnachrichten usw.), die an alle Haushalte in einem bestimmten Gebiet kostenlos verteilt werden. <sup>4</sup>Bei der Abgabe derartiger Erzeugnisse handelt es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

**(14)** <sup>1</sup>Die unentgeltliche Abgabe von Werbe- und Dekorationsmaterial, das nach Ablauf der Werbe- oder Verkaufsaktion vernichtet wird oder bei dem Empfänger nicht zu einer (privaten) Bereicherung führt (z.B. Verkaufsschilder, Preisschilder, sog. Displays), an andere Unternehmer (z.B. vom Hersteller an Großhändler oder vom Großhändler an Einzelhändler) dient ebenfalls der Werbung bzw. Verkaufsförderung. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für sog. Verkaufshilfen oder -stände (z.B. Suppenstände, Süßwarenstände), die z.B. von Herstellern oder Großhändlern an Einzelhändler ohne besondere Berechnung abgegeben werden, wenn beim Empfänger eine Verwendung dieser Gegenstände im nichtunternehmerischen Bereich ausgeschlossen ist. <sup>3</sup>Bei der Abgabe derartiger Erzeugnisse handelt es sich nicht um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG. <sup>4</sup>Dagegen handelt es sich bei der unentgeltlichen Abgabe auch nichtunternehmerisch verwendbarer Gegenstände, die nach Ablauf von Werbe- oder Verkaufsaktionen für den Empfänger noch einen Gebrauchswert haben (z.B. Fahrzeuge, Spielzeug, Sport- und Freizeitartikel), um unentgeltliche Zuwendungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG.

(15) <sup>1</sup>Wenn der Empfänger eines scheinbar kostenlos abgegebenen Gegenstands für den Erhalt dieses Gegenstands tatsächlich eine Gegenleistung erbringt, ist die Abgabe dieses Gegenstands nicht als unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 3 UStG, sondern als entgeltliche Lieferung nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. <sup>2</sup>Die Gegenleistung des Empfängers kann in Geld oder in Form einer Lieferung bzw. sonstigen Leistung bestehen (vgl. § 3 Abs. 12 UStG).

#### Einzelfälle

(16) <sup>1</sup>Falls ein Unternehmer dem Abnehmer bei Abnahme einer bestimmten Menge zusätzliche Stücke desselben Gegenstands ohne Berechnung zukommen lässt (z.B. elf Stücke zum Preis von zehn Stücken), handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung auch hinsichtlich der zusätzlichen Stücke um eine insgesamt entgeltliche Lieferung. <sup>2</sup>Ähnlich wie bei einer Staffelung des Preises nach Abnahmemengen hat in diesem Fall der Abnehmer mit dem Preis für die berechneten Stücke die unberechneten Stücke mitbezahlt. <sup>3</sup>Wenn ein Unternehmer dem Abnehmer bei Abnahme einer bestimmten Menge zusätzlich andere Gegenstände ohne Berechnung zukommen lässt (z.B. bei Abnahme von 20 Kühlschränken wird ein Mikrowellengerät ohne Berechnung mitgeliefert), handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise ebenfalls um eine insgesamt entgeltliche Lieferung.

(17) Eine insgesamt entgeltliche Lieferung ist auch die unberechnete Abgabe von Untersetzern (Bierdeckel), Saugdecken (Tropfdeckchen), Aschenbechern und Gläsern einer Brauerei oder eines Getränkevertriebs an einen Gastwirt im Rahmen einer Getränkelieferung, die unberechnete Abgabe von Autozubehörteilen (Fußmatten, Warndreiecke) und Pflegemitteln usw. eines Fahrzeughändlers an den Käufer eines Neuwagens oder die unberechnete Abgabe von Schuhpflegemitteln eines Schuhhändlers an einen Schuhkäufer.

(18) In folgenden Fällen liegen ebenfalls regelmäßig entgeltliche Lieferungen bzw. einheitliche entgeltliche Leistungen vor:

- unberechnete Übereignung eines Mobilfunk-Geräts (Handy) von einem Mobilfunk-Anbieter an einen neuen Kunden, der gleichzeitig einen längerfristigen Netzbenutzungsvertrag abschließt;
- Sachprämien von Zeitungs- und Zeitschriftenverlagen an die Neuabonnenten einer Zeitschrift, die ein längerfristiges Abonnement abgeschlossen haben;
- <sup>1</sup>Sachprämien an Altkunden für die Vermittlung von Neukunden. <sup>2</sup>Der Sachprämie steht eine Vermittlungsleistung des Altkunden gegenüber;
- Sachprämien eines Automobilherstellers an das Verkaufspersonal eines Vertragshändlers, wenn dieses Personal damit für besondere Verkaufserfolge belohnt wird.

#### 24c. Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben

(1) <sup>1</sup>Die unentgeltlichen Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG umfassen alle sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens für eigene, außerhalb des Unternehmens liegende Zwecke oder für den privaten Bedarf seines Personals ausführt. <sup>2</sup>Sie erstrecken sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG sein kann. <sup>3</sup>Nicht steuerbar ist dagegen die Gewährung unentgeltlicher sonstiger Leistungen aus unternehmerischen Gründen. <sup>4</sup>Zu den unentgeltlichen sonstigen Leistungen für den privaten Bedarf des Personals im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG vgl. Abschnitt 12.

(2) <sup>1</sup>Eine Wertabgabe im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG setzt voraus, dass der verwendete Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet ist und die unternehmerische Nutzung des Gegenstands zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>2</sup>Zur Frage der Zuordnung zum Unternehmen gilt Abschnitt 24b Abs. 1 entsprechend. <sup>3</sup>Wird ein dem Unternehmen zugeordneter Gegenstand, bei dem kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand (z.B. ein von einer Privatperson erworbener Computer), für nichtunternehmerische Zwecke genutzt, liegt eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht vor.

(3) Unter den Tatbestand des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fällt grundsätzlich auch die private Nutzung eines unternehmenseigenen Fahrzeugs durch den Unternehmer oder den Gesellschafter.

(4) <sup>1</sup>Umsatzsteuer aus den Anschaffungskosten unternehmerisch genutzter Telekommunikationsgeräte (z.B. von Telefonanlagen nebst Zubehör, Faxgeräten, Mobilfunkeinrichtungen) kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe als Vorsteuer abziehen. <sup>2</sup>Die nichtunternehmerische (private) Nutzung dieser Geräte unterliegt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer (vgl. Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 2). <sup>3</sup>Bemessungsgrundlage sind die **Ausgaben** für die jeweiligen Geräte (vgl. Abschnitt 155 Abs. 3). <sup>4</sup>Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören die Grund- und Gesprächsgebühren (vgl. BFH-Urteil vom



23. 9. 1993, V R 87/89, BStBl 1994 II S. 200). <sup>5</sup>Die auf diese Gebühren entfallenden Vorsteuern sind in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (vgl. Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 1).

(5) Der Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte für nichtunternehmerische (private) Zwecke zu Lasten des Unternehmens (z.B. Einsatz von Betriebspersonal im Privatgarten oder im Haushalt des Unternehmers) ist grundsätzlich eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. 5. 1993, V R 134/89, BStBl II S. 885).

(6) <sup>1</sup>Überlässt eine Gemeinde im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art eine Mehrzweckhalle unentgeltlich an Schulen, Vereine usw., ist dies unter den Voraussetzungen des Absatzes 2 Satz 1 eine steuerbare Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, wenn die Halle nicht ausnahmsweise zur Anbahnung späterer Geschäftsbeziehungen mit Mietern für kurze Zeit unentgeltlich überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 1991, V R 95/86, BStBl 1992 II S. 569). <sup>2</sup>Eine solche Wertabgabe liegt auch vor, wenn Schulen und Vereine ein gemeindliches Schwimmbad unentgeltlich nutzen können (vgl. Abschnitt 23 Abs. 17). <sup>3</sup>Die Mitbenutzung von Parkanlagen, die eine Gemeinde ihrem unternehmerischen Bereich – Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art – zugeordnet hat, durch Personen, die nicht Kurgäste sind, führt bei der Gemeinde nicht zu einer steuerbaren Wertabgabe (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 1988, V R 18/83, BStBl II S. 971). <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn eine Gemeinde ein Parkhaus den Benutzern zeitweise (z.B. in der Weihnachtszeit) gebührenfrei zur Verfügung stellt, wenn damit neben dem Zweck der Verkehrsberuhigung auch dem Parkhausunternehmen dienende Zwecke (z.B. Kundenwerbung) verfolgt werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 3/88, BStBl 1993 II S. 380).

(7) <sup>1</sup>Die Verwendung von Räumen in einem dem Unternehmen zugeordneten Gebäude für Zwecke außerhalb des Unternehmens kann eine steuerbare oder nicht steuerbare Wertabgabe sein. <sup>2</sup>Diese Nutzung ist nur steuerbar, wenn die unternehmerische Nutzung anderer Räume zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. **<sup>3</sup>Ist die unentgeltliche Wertabgabe steuerbar, kommt die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 76 Abs. 1 und 3).**

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>U hat ein Zweifamilienhaus, in dem er eine Wohnung steuerfrei vermietet und die andere Wohnung für eigene Wohnzwecke nutzt, insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet.

<sup>2</sup>U steht hinsichtlich der steuerfrei vermieteten Wohnung kein Vorsteuerabzug zu (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>3</sup>Die private Nutzung ist keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, da der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>U ist Arzt und nutzt in seinem Einfamilienhaus, das er zulässigerweise insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, das Erdgeschoss für seine unternehmerische Tätigkeit und das Obergeschoss für eigene Wohnzwecke. <sup>2</sup>Er erzielt nur steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

<sup>3</sup>U steht kein Vorsteuerabzug zu. <sup>4</sup>Die private Nutzung des Obergeschosses ist keine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, da das dem Unternehmen zugeordnete Gebäude hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Gebäudeteils nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hat.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>U ist Schriftsteller und nutzt in seinem ansonsten für eigene Wohnzwecke genutzten Einfamilienhaus, das er insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet hat, ein Arbeitszimmer für seine unternehmerische Tätigkeit.

<sup>2</sup>U steht hinsichtlich des gesamten Gebäudes der Vorsteuerabzug zu. <sup>3</sup>Die private Nutzung der übrigen Räume ist eine unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, da der dem Unternehmen zugeordnete Gegenstand hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Gebäudeteils zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>4</sup>Die unentgeltliche Wertabgabe ist steuerpflichtig.

<sup>4</sup>Das gilt auch, wenn die Nutzung für Zwecke außerhalb des Unternehmens in der unentgeltlichen Überlassung an Dritte besteht.

---

**Beispiel 4:**

<sup>1</sup>U hat ein Haus, in dem er Büroräume im Erdgeschoss steuerpflichtig vermietet und die Wohnung im Obergeschoss unentgeltlich an die Tochter überlässt, insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet.

<sup>2</sup>U steht hinsichtlich des gesamten Gebäudes der Vorsteuerabzug zu. <sup>3</sup>Die Überlassung an die Tochter ist eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, weil das dem Unternehmen zugeordnete Gebäude hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Gebäudeteils zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>4</sup>Die unentgeltliche Wertabgabe ist steuerpflichtig.

**Beispiel 5:**

<sup>1</sup>U hat ein Zweifamilienhaus, das er im Jahr 01 zu 50 % für eigene unternehmerische Zwecke und zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke (Büroräume) nutzt und zu 50 % steuerfrei vermietet, insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet. <sup>2</sup>Ab dem Jahr 04 nutzt er die Büroräume ausschließlich für eigene Wohnzwecke.

<sup>3</sup>U steht ab dem Jahr 01 nur hinsichtlich der Büroräume der Vorsteuerabzug zu; für den steuerfrei vermieteten Gebäudeteil ist der Vorsteuerabzug hingegen ausgeschlossen. <sup>4</sup>Ab dem Jahr 04 unterliegt die Nutzung der Büroräume zu eigenen Wohnzwecken des U als steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer, da das dem Unternehmen zugeordnete Gebäude hinsichtlich der vorher als Büro genutzten Räume zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. <sup>5</sup>Die unentgeltliche Wertabgabe ist steuerpflichtig. <sup>6</sup>Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG liegt nicht vor.

## 25. Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen

(1) <sup>1</sup>Bei einer einheitlichen Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1991, V R 107/86, BStBl 1992 II S. 449). <sup>2</sup>Die Überlassung von Matern, Klischees und Abzügen kann sowohl eine Lieferung als auch eine sonstige Leistung sein (vgl. BFH-Urteile vom 13. 10. 1960, V 299/58 U, BStBl 1961 III S. 26, und vom 14. 2. 1974, V R 129/70, BStBl II S. 261).

(2) Sonstige Leistungen sind z.B.:

1. Übermittlung von Nachrichten zur Veröffentlichung;
2. Übertragung ideeller Eigentumsanteile - Miteigentumsanteile -, siehe aber z.B. für Anlagegold Abschnitt 276c;
3. Überlassung von Lichtbildern zu Werbezwecken (vgl. BFH-Urteil vom 12. 1. 1956, V 272/55 S, BStBl III S. 62);
4. Überlassung von Konstruktionszeichnungen und Plänen für technische Bauvorhaben sowie die Überlassung nicht geschützter Erfahrungen und technischer Kenntnisse (vgl. BFH-Urteil vom 18. 5. 1956, V 276/55 U, BStBl III S. 198);
5. Veräußerung von Modellskizzen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 10. 1961, V 307/59, HFR 1962 S. 118);
6. Übertragung eines Verlagsrechts (vgl. BFH-Urteil vom 16. 7. 1970, V R 95/66, BStBl II S. 706);
7. <sup>1</sup>Überlassung von Know-how und von Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1973, V R 164/72, BStBl 1974 II S. 259) sowie von nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder die eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpasst. <sup>2</sup>Gleiches gilt für die Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg (z.B. über Internet). <sup>3</sup>Dagegen ist der Verkauf von Standard-Software und sog. Updates auf Datenträgern als Lieferung zu beurteilen;
8. Überlassung sendefertiger Filme durch einen Filmhersteller im Sinne von § 94 UrhG – sog. Auftragsproduktion – (vgl. BFH-Urteil vom 19. 2. 1976, V R 92/74, BStBl II S. 515);
9. Überlassung von Fotografien zur Veröffentlichung durch Zeitungs- oder Zeitschriftenverlage (vgl. BFH-Urteil vom 12. 5. 1977, V R 111/73, BStBl II S. 808);
10. <sup>1</sup>Herstellung von Fotokopien (vgl. BFH-Urteil vom 26. 9. 1991, V R 33/87, BStBl 1992 II S. 313).  
<sup>2</sup>Werden aus den Kopien jedoch neue Gegenstände (Bücher, Broschüren) hergestellt und den

Abnehmern an diesen Gegenständen Verfügungsmacht verschafft, ist die Leistung als Lieferung (Werklieferung) zu beurteilen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 12. 1991, V R 107/86, BStBI 1992 II S. 449);

11. <sup>1</sup>Nachbaugebühren im Sinne des § 10a Abs. 2 ff. SortSchG, die ein Landwirt dem Inhaber des Sortenschutzes zu erstatten hat, werden als Entgelt für eine sonstige Leistung des Sortenschutzhalters gezahlt, welche in der Duldung des Nachbaus durch den Landwirt besteht. <sup>2</sup>Bei der Überlassung von Vorstufen- oder Basissaatgut im Rahmen von sog. Vertriebsorganisationsverträgen handelt es sich ebenfalls um eine sonstige Leistung des Sortenschutzhalters, welche in der Überlassung des Rechts, eine Saatgutsorte zu produzieren und zu vermarkten, und der Überlassung des hierzu erforderlichen Saatguts besteht. <sup>3</sup>Dagegen stellen z.B. die Abgabe von Basissaatgut an Züchter im Rahmen sog. Vermehrerverträge sowie die Abgabe des daraus gewonnenen sog. zertifizierten Saatguts an Landwirte zur Produktion von Konsumgetreide oder an Handelsunternehmen Lieferungen dar. <sup>4</sup>Zur Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG vgl. Abschnitte 264 und 265.
12. Kauft ein Unternehmer von einem Waldbesitzer Holz und beauftragt dieser den Holzkäufer mit der Fällung, Aufarbeitung und Rückung des Holzes (sog. Selbstwerbung), kann sowohl ein tauschähnlicher Umsatz (Waldarbeiten gegen Lieferung des Holzes mit Baraufgabe) als auch eine bloße Holzlieferung in Betracht kommen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 2. 2004, V R 10/03, BStBI II S. 675).

(3) Die Überlassung von Offsetfilmen, die unmittelbar zum Druck von Reklamematerial im Offsetverfahren verwendet werden können, stellt dagegen eine Lieferung dar (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1976, V R 71/72, BStBI 1977 II S. 270).

(4) <sup>1</sup>Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, ist die Übergabe des Leasing-Gegenstands durch den Leasing-Geber an den Leasing-Nehmer eine Lieferung, wenn der **Leasing-Nehmer nach den vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung berechtigt ist, wie ein Eigentümer über den Leasing-Gegenstand zu verfügen**. <sup>2</sup>Hiervon kann in der Regel ausgegangen werden, wenn der Leasing-Gegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen ist. <sup>3</sup>Auf das BFH-Urteil vom 1. 10. 1970, V R 49/70, BStBI 1971 II S. 34 wird hingewiesen. <sup>4</sup>Erfolgt bei einer grenzüberschreitenden Überlassung eines Leasing-Gegenstands (sog. Cross-Boarder-Leasing) die Zuordnung dieses Gegenstands auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend von den Sätzen 1 und 2 bei dem im Inland ansässigen Vertragspartner, ist dieser Zuordnung zur Vermeidung von endgültigen Steuerausfällen zu folgen; ist die Zuordnung dabei abweichend von den Sätzen 1 und 2 bei dem im anderen Mitgliedstaat ansässigen Vertragspartner erfolgt, kann dieser gefolgt werden, wenn der Nachweis erbracht wird, dass die Überlassung in dem anderen Mitgliedstaat der Besteuerung unterlegen hat.

(5) <sup>1</sup>Erfolgt die Überlassung eines Gegenstands außerhalb des Leasing-Verfahrens (z.B. bei Mietverträgen im Sinne des § 535 BGB mit dem Recht zum Kauf), gilt Folgendes:

1. Die Überlassung eines Gegenstands auf Grund eines Vertrags, der die Vermietung oder die Verpachtung dieses Gegenstands während eines bestimmten Zeitraums oder den Verkauf dieses Gegenstands gegen eine nicht nur einmalige Zahlung vorsieht, kann nur dann eine Lieferung sein, wenn der Vertrag den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand spätestens mit der letzten vereinbarten fälligen Zahlung vorsieht.
2. <sup>1</sup>Ist der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums von weiteren Willenserklärungen, z.B. der Ausübung eines Optionsrechts abhängig, liegt eine Lieferung erst in dem Zeitpunkt vor, in dem dieser Wille übereinstimmend erklärt wird. <sup>2</sup>Bis zu diesem Zeitpunkt ist die Überlassung des Gegenstands eine sonstige Leistung. <sup>3</sup>Die sonstige Leistung und die später folgende Lieferung sind hinsichtlich Steuerbarkeit, Steuerpflicht und anzuwendendem Steuersatz getrennt voneinander zu beurteilen. <sup>4</sup>Wird das für die Nutzungsüberlassung vereinbarte Entgelt ganz oder teilweise auf die für die Lieferung vereinbarte Gegenleistung angerechnet, liegt insoweit eine Änderung der Bemessungsgrundlage für die sonstige Leistung vor (vgl. Abschnitt 223).

<sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend, wenn bei einer Überlassung eines Gegenstands im Leasing-Verfahren trotz ertragsteuerrechtlicher Zurechnung des Leasing-Gegenstands beim Leasing-Nehmer die Voraussetzungen des Abs. 4 Satz 1 ausnahmsweise nicht erfüllt sind.

(6) <sup>1</sup>Nach den Umständen des Einzelfalls kann in Fällen des sale-and-lease-back dem Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommen, so dass insgesamt eine Kreditgewährung des Leasing-

Gebens an den Leasing-Nehmer vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 9. 2. 2006, V R 22/03, BStBl II S. 727). <sup>2</sup>Hiervon ist insbesondere auszugehen, wenn über die Rückvermietung eine Ratenkauf- oder Mietkaufvereinbarung geschlossen wird, auf Grund derer das zivilrechtliche Eigentum mit Ablauf der Vertragslaufzeit wieder auf den Leasing-Nehmer zurückfällt.

(7) Die Übertragung von Anteilen an Personen- oder Kapitalgesellschaften (Gesellschaftsanteile, vgl. Abschnitt 66) ist als sonstige Leistung zu beurteilen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I 2005 S. 4357). <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend bei der Übertragung von Wertpapieren anderer Art, z.B. Fondsanteilen oder festverzinslichen Wertpapieren. <sup>3</sup>Ist das übertragene Recht in einem Papier verbrieft, kommt es nicht darauf an, ob das Papier effektiv übertragen oder in einem Sammeldepot verwahrt wird.

### 25a. Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle

(1) <sup>1</sup>Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle ist nach § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG eine sonstige Leistung. <sup>2</sup>Nach § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG liegt eine Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle vor, wenn

1. die Speisen und Getränke nach den Umständen der Abgabe dazu bestimmt sind, an einem Ort verzehrt zu werden, der mit dem Abgabeort in einem räumlichen Zusammenhang steht, und
2. besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitgehalten werden.

<sup>3</sup>Nach der EuGH- und BFH-Rechtsprechung (vgl. EuGH-Urteil vom 2. 5. 1996, C-231/94, BStBl 1998 II S. 282, und BFH-Urteile vom 12. 3. 1998, V R 52/97, BStBl II S. 417, vom 20. 8. 1998, V R 15/98, BStBl 1999 II S. 37, und vom 5. 11. 1998, V R 20/98, BStBl 1999 II S. 326) sind bei der Abgabe von Speisen nicht begünstigte sonstige Leistungen anzunehmen, wenn der Unternehmer sich nicht auf einen Umsatz von Nahrungsmitteln „zum Mitnehmen“ beschränkt, sondern auch im sog. Darreichungsbereich Dienstleistungen ausführt, die den bestimmungsgemäßen sofortigen Verzehr der Speisen fördern. <sup>4</sup>Nach § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG sind besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle ein typisierendes Merkmal dafür, dass Dienstleistungen im Darreichungsbereich vorhanden sind. <sup>5</sup>Eine Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle liegt z.B. auch vor bei der Verpflegung von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber in dessen Haushalt, in Kantinen oder in ähnlichen Einrichtungen (vgl. BFH-Urteile vom 24. 11. 1988, V R 30/83, BStBl 1989 II S. 210, und vom 19. 12. 1996, V R 130/92, BStBl 1998 II S. 279).

(2) Ein räumlicher Zusammenhang ist insbesondere auch dann gegeben, wenn Speisen und Getränke in unmittelbarer Nähe des Geschäftslokals im Freien – z.B. bei einem Gartenlokal, vor dem Geschäftslokal auf der Straße oder der gegenüberliegenden Straßenseite – verzehrt werden.

(3) <sup>1</sup>Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen, wie z.B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw., sind unabhängig von ihrer Form und Größe keine besonderen Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle. <sup>2</sup>**Keine Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle sind z.B. die vom Stadionbetreiber bereitgehaltenen Tribünensitzplätze in Fußballstadien.** <sup>3</sup>Dagegen stellen integrierte Abstellplätze oder -borde in Kinos **und die Bestuhlung in sog. Multiplexkinos** besondere Vorrichtungen zum Verzehr an Ort und Stelle dar (vgl. BFH-Urteil vom 9. 5. 1996, V R 30/95, UR 1997 S. 102). <sup>4</sup>Es kommt grundsätzlich nicht darauf an, wer die besonderen Vorrichtungen bereithält. <sup>5</sup>Werden die Vorrichtungen vom leistenden Unternehmer bereitgehalten, liegt unter den weiteren Voraussetzungen des § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG in jedem Fall ein Verzehr an Ort und Stelle und damit eine nichtbegünstigte sonstige Leistung vor. <sup>6</sup>Stellt ein anderer, auch der Leistungsempfänger, die Vorrichtungen zur Verfügung, gilt das Gleiche, sofern der leistende Unternehmer ersichtlich Dienstleistungen im Darreichungsbereich (z.B. Ausgabe oder Servieren der Speisen, Reinigung der Tische, Stühle oder des Geschirrs) ausführt.

(4) Insbesondere bei Verpflegungsleistungen in Schulen, bei Leistungen von Catering-Unternehmen und in den Fällen des sog. Partyservice sind grundsätzlich nur dann begünstigte Lieferungen von Nahrungsmitteln anzunehmen, wenn der Unternehmer sich auf das bloße Anliefern der Speisen beschränkt und vor Ort (d.h. am Ort der Verzehrvorrichtung) keine Serviceleistungen gegenüber den tatsächlich verzehrenden Personen erbringt.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Catering-Unternehmer verabreicht in einer Schule auf Grund eines mit dem Schulträger geschlossenen Vertrags verzehrfähig angeliefertes Mittagessen. <sup>2</sup>Das Essen wird von den Schülern in einem Mehrzweckraum, der über Tische und Stühle verfügt, eingenommen. <sup>3</sup>Der

Unternehmer übernimmt mit eigenem Personal die Ausgabe des Essens, die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks.

<sup>4</sup>Es liegen nichtbegünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG vor.

<sup>5</sup>Dass die beim Verzehr benutzten Tische und Stühle nicht vom leistenden Unternehmer bereitgestellt wurden, ist wegen der weiteren Dienstleistungen im Darreichungsbereich unerheblich.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Betreiber eines Party-Service liefert verzehrfähige Speisen für eine Gartenparty eines privaten Auftraggebers in dessen Privathaus an. <sup>2</sup>Er stellt dem Auftraggeber Tische, Stühle, Geschirr und Besteck zur Verfügung.

<sup>3</sup>Es liegen nichtbegünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG vor, weil der leistende Unternehmer besondere Vorrichtungen für den Verzehr an Ort und Stelle bereitstellt.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer beliefert ein Krankenhaus mit Mittag- und Abendessen für die Patienten. <sup>2</sup>Er bereitet die nur teilweise verzehrfähig angelieferten Speisen bzw. Nahrungsmittel in der Küche des auftraggebenden Krankenhauses fertig zu und portioniert sie. <sup>3</sup>Den Transport auf die Stationen, die Ausgabe der Speisen an die Patienten und die anschließende Reinigung des Geschirrs und Bestecks übernimmt das Krankenhauspersonal.

<sup>4</sup>Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, weil der leistende Unternehmer vor Ort keine Serviceleistungen gegenüber den Patienten erbringt.

Beispiel 4:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie in Beispiel 3. <sup>2</sup>Außerdem ist der Unternehmer verpflichtet, das Geschirr und Besteck in der Küche des Krankenhauses bzw. der eigenen Küche zu reinigen.

<sup>3</sup>Es liegen nichtbegünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG vor, da die Reinigung des Geschirrs eine Leistung im Darreichungsbereich darstellt.

(5) <sup>1</sup>Aus der Zuordnung der Restaurationsumsätze zu den sonstigen Leistungen folgt, dass

1. die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle an Dritte und
2. der Verzehr von Speisen und Getränken durch den Unternehmer selbst – unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG – als Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. <sup>2</sup>Für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG - z.B. Entnahme von Nahrungsmitteln durch einen Gastwirt zum Verzehr in einer von der Gaststätte getrennten Wohnung – kann die Steuerermäßigung weiterhin in Betracht kommen.

## 26. Vermittlung oder Eigenhandel

(1) <sup>1</sup>Ob jemand eine Vermittlungsleistung erbringt oder als Eigenhändler tätig wird, ist nach den Leistungsbeziehungen zwischen den Beteiligten zu entscheiden. <sup>2</sup>Maßgebend für die Bestimmung der umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen ist grundsätzlich das Zivilrecht; **ob der Vermittler gegenüber dem Leistungsempfänger oder dem Leistenden tätig wird, ist insoweit ohne Bedeutung.** <sup>3</sup>Entsprechend der Regelung des § 164 Abs. 1 BGB liegt danach eine Vermittlungsleistung umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich nur vor, wenn der Vertreter – Vermittler – das Umsatzgeschäft erkennbar im Namen des Vertretenen abgeschlossen hat. <sup>4</sup>Das gilt jedoch nicht, wenn durch das Handeln in fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass der Vertreter und nicht der Vertretene das Umsatzgeschäft ausführt (vgl. BFH-Urteile vom 25. 6. 1987, V R 78/79, BStBl II S. 657, und vom 29. 9. 1987, X R 13/81, BStBl 1988 II S. 153). <sup>5</sup>Dies kann der Fall sein, wenn dem Vertreter von dem Vertretenen Substanz, Wert und Ertrag des Liefergegenstands vor der Weiterlieferung an den Leistungsempfänger übertragen worden ist (BFH-Urteil vom 16. 3. 2000, V R 44/99, BStBl II S. 361). <sup>6</sup>Dem Leistungsempfänger muss beim Abschluss des Umsatzgeschäfts nach den Umständen des Falls bekannt sein, dass er zu einem Dritten in unmittelbare Rechtsbeziehungen tritt (vgl. BFH-Urteil vom 21. 12. 1965, V 241/63 U, BStBl 1966 III S. 162); dies setzt nicht voraus, dass der Name des Vertretenen bei Vertragsabschluss genannt wird, sofern er feststellbar ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 2000, V R 44/99, BStBl II S. 361). <sup>7</sup>Werden Zahlungen für das Umsatzgeschäft an den Vertreter geleistet, ist es zur Beschränkung des Entgelts auf die Vermittlungsprovision nach § 10 Abs. 1 Satz 5

UStG erforderlich, dass der Vertreter nicht nur im Namen, sondern auch für Rechnung des Vertretenen handelt (vgl. auch Absatz 6 und Abschnitt 152).

(2) <sup>1</sup>Wird beim Abschluss von Verträgen über die Vermittlung des Verkaufs gebrauchter Kraftfahrzeuge vom Kraftfahrzeughändler das vom Zentralverband des Kraftfahrzeuggewerbes e.V. empfohlene Vertragsmuster „Auftrag zur Vermittlung eines gebrauchten Kraftfahrzeugs“ (Stand: 1. 7. 1988) nebst „Allgemeinen Geschäftsbedingungen“, in der Fassung der Bekanntmachung Nr. 80/88 vom 15. 8. 1988 des Bundeskartellamts (BAnz. Nr. 156/1988 vom 23. 8. 1988 – BStBl I S. 459) verwendet, ist die Leistung des Kraftfahrzeughändlers als Vermittlungsleistung anzusehen, wenn auch die tatsächliche Geschäftsabwicklung den Voraussetzungen für die Annahme von Vermittlungsleistungen entspricht (vgl. Absatz 1). <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Kraftfahrzeughändler dem Gebrauchtwagenverkäufer die Höhe des über den vereinbarten Mindestverkaufspreis hinaus erzielten Erlöses nicht mitteilt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1988, X R 40/82, BStBl II S. 1017). <sup>3</sup>Entscheidend – insbesondere in Verbindung mit Neuwagengeschäften – ist, dass mit der Übergabe des Gebrauchtfahrzeugs an den Kraftfahrzeughändler das volle Verkaufsrisiko nicht auf diesen übergeht. <sup>4</sup>Nicht gegen die Annahme eines Vermittlungsgeschäfts spricht die Aufnahme einer Vereinbarung in einen Neuwagenkaufvertrag, wonach dem Neuwagenkäufer, der ein Gebrauchtfahrzeug zur Vermittlung übergeben hat, in Höhe der Preisuntergrenze des Gebrauchtfahrzeugs ein zinsloser Kredit bis zu einem bestimmten Termin, z.B. sechs Monate, eingeräumt wird. <sup>5</sup>Bei einem sog. Minusgeschäft wird jedoch der Kraftfahrzeughändler nicht als Vermittler tätig. <sup>6</sup>Ein Minusgeschäft ist gegeben, wenn ein Kraftfahrzeughändler den bei einem Neuwagengeschäft in Zahlung genommenen Gebrauchtwagen unter dem vereinbarten Mindestverkaufspreis verkauft, den vereinbarten Mindestverkaufspreis aber auf den Kaufpreis für den Neuwagen voll anrechnet (vgl. BFH-Urteil vom 29. 9. 1987, a.a.O.). <sup>7</sup>Das Gleiche gilt für Fälle, bei denen im Kaufvertrag über den Neuwagen vorgesehen ist, dass der Kraftfahrzeughändler einen Gebrauchtwagen unter Anrechnung auf den Kaufpreis des Neuwagens „in Zahlung nimmt“ und nach der Bezahlung des nicht zur Verrechnung vorgesehenen Teils des Kaufpreises und der Hingabe des Gebrauchtwagens der Neuwagenverkauf endgültig abgewickelt ist, ohne Rücksicht darauf, ob der festgesetzte Preis für den Gebrauchtwagen erzielt wird oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 25. 6. 1987, a.a.O.). <sup>8</sup>Zur Besteuerung der Umsätze von Gebrauchtfahrzeugen (Differenzbesteuerung) vgl. Abschnitt 276a.

(3) <sup>1</sup>Die Abgabe von Autoschmierstoffen durch Tankstellen und Kraftfahrzeug-Reparaturwerkstätten ist wie folgt zu beurteilen: Wird lediglich ein Ölwechsel (Ablassen und Entsorgung des Altöls, Einfüllen des neuen Öls) vorgenommen, liegt eine Lieferung von Öl vor. <sup>2</sup>Wird die Lieferung im fremden Namen und für fremde Rechnung ausgeführt, handelt es sich um eine Vermittlungsleistung. <sup>3</sup>Das im Rahmen einer Inspektion im eigenen Namen abgegebene Motoröl ist jedoch Teil einer einheitlichen sonstigen Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 30. 9. 1999, V R 77/98, BStBl 2000 II S. 14).

(4) <sup>1</sup>Kraftfahrzeugunternehmer, z.B. Tankstellenagenten, Kraftfahrzeug-Reparaturwerkstätten, entnehmen für eigene unternehmerische Zwecke Kraft- und Schmierstoffe und stellen hierfür Rechnungen aus, in denen zum Ausdruck kommt, dass sie diese Waren im Namen und für Rechnung der betreffenden Mineralölgesellschaft an sich selbst veräußern. <sup>2</sup>Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Bestellungen, die ein Handelsvertreter bei dem Unternehmer für eigene Rechnung macht, in der Regel keinen Anspruch auf Handelsvertreterprovisionen nach § 87 Abs. 1 HGB begründen. <sup>3</sup>Ist jedoch etwas anderes vereinbart und sind Provisionszahlungen auch für eigene Bestellungen in dem betreffenden Handelszweig üblich, und steht ferner fest, dass der Handelsvertreter nicht zu besonderen Preisen bezieht, kann gleichwohl ein Provisionsanspruch des Vertreters begründet sein. <sup>4</sup>Bei dieser Sachlage ist das zivilrechtlich gewollte In-sich-Geschäft mit Provisionsanspruch auch umsatzsteuerrechtlich als solches anzuerkennen.

(5) <sup>1</sup>Der Versteigerer, der Gegenstände im eigenen Namen versteigert, wird als Eigenhändler behandelt und bewirkt Lieferungen. <sup>2</sup>Dabei macht es umsatzsteuerrechtlich keinen Unterschied aus, ob der Versteigerer die Gegenstände für eigene Rechnung oder für die Rechnung eines anderen, des Einlieferers, versteigert. <sup>3</sup>Wenn der Auktionator jedoch Gegenstände im fremden Namen und für fremde Rechnung, d.h. im Namen und für Rechnung des Einlieferers, versteigert, führt er lediglich Vermittlungsleistungen aus. <sup>4</sup>Für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung kommt es entscheidend darauf an, wie der Auktionator nach außen den Abnehmern (Ersteigerern) gegenüber auftritt. <sup>5</sup>Der Versteigerer kann grundsätzlich nur dann als Vermittler (Handelsmakler) anerkannt werden, wenn er bei der Versteigerung erkennbar im fremden Namen und für fremde Rechnung auftritt. <sup>6</sup>Das Handeln des Auktionators im fremden Namen und für fremde Rechnung muss in den Geschäfts- und Versteigerungsbedingungen oder an anderer Stelle mit hinreichender Deutlichkeit zum Ausdruck kommen. <sup>7</sup>Zwar braucht dem Ersteigerer nicht sogleich bei Vertragsabschluss der Name des Einlieferers mitgeteilt zu werden. <sup>8</sup>Er muss aber die Möglichkeit haben, jederzeit den Namen und die Anschrift des Einlieferers zu erfahren (vgl. BFH-Urteil vom 24. 5. 1960, V 152/58 U, BStBl III S. 374).

(6) <sup>1</sup>Unternehmer, die im eigenen Laden – dazu gehören auch gemietete Geschäftsräume – Waren verkaufen, sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich als Eigenhändler anzusehen. <sup>2</sup>Vermittler kann ein Ladeninhaber nur sein, wenn zwischen demjenigen, von dem er die Ware bezieht, und dem Käufer unmittelbare Rechtsbeziehungen zustande kommen. <sup>3</sup>Auf das Innenverhältnis des Ladeninhabers zu seinem Vertragspartner, der die Ware zur Verfügung stellt, kommt es für die Frage, ob Eigenhandels- oder Vermittlungsgeschäfte vorliegen, nicht entscheidend an. <sup>4</sup>Wesentlich ist das Außenverhältnis, d.h. das Auftreten des Ladeninhabers dem Kunden gegenüber. <sup>5</sup>Wenn der Ladeninhaber eindeutig vor oder bei dem Geschäftsabschluss zu erkennen gibt, dass er in fremdem Namen und für fremde Rechnung handelt, kann seine Vermittlereigenschaft umsatzsteuerrechtlich anerkannt werden. <sup>6</sup>Deshalb können bei entsprechender Ausgestaltung des Geschäftsablaufs auch beim Verkauf von Gebrauchsgütern in Secondhandshops Vermittlungsleistungen angenommen werden (vgl. auch Abschnitt 276a). <sup>7</sup>Die für Verkäufe im eigenen Laden aufgestellten Grundsätze sind auch auf Fälle anwendbar, in denen der Ladeninhaber nicht liefert, sondern wegen der Art des Betriebs seinen Kunden gegenüber lediglich sonstige Leistungen erbringt (BFH-Urteil vom 9. 4. 1970, V R 80/66, BStBl II S. 506). <sup>8</sup>Beim Bestehen einer echten Ladengemeinschaft sind die o.a. Grundsätze nicht anzuwenden. <sup>9</sup>Eine echte Ladengemeinschaft ist anzuerkennen, wenn mehrere Unternehmer in einem Laden mehrere Betriebe unterhalten und dort Waren in eigenem Namen und für eigene Rechnung verkaufen. <sup>10</sup>In einem solchen Fall handelt es sich um verschiedene Unternehmer, die mit den Entgelten der von ihnen bewirkten Lieferungen zur Umsatzsteuer heranzuziehen sind, ohne dass die Umsätze des einen dem anderen zugerechnet werden dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 6. 3. 1969, V 23/65, BStBl II S. 361).

(7) <sup>1</sup>Die Grundsätze über den Verkauf im eigenen Laden (vgl. Absatz 6) gelten nicht für den Verkauf von Waren, z.B. Blumen, Zeitschriften, die durch Angestellte eines anderen Unternehmers in Gastwirtschaften angeboten werden (vgl. BFH-Urteil vom 7. 6. 1962, V 214/59 U, BStBl III S. 361). <sup>2</sup>Werden in Gastwirtschaften mit Genehmigung des Gastwirts Warenautomaten aufgestellt, liefert der Aufsteller die Waren an die Benutzer der Automaten. <sup>3</sup>Der Gastwirt bewirkt eine steuerpflichtige sonstige Leistung an den Aufsteller, die darin besteht, dass er die Aufstellung der Automaten in seinen Räumen gestattet. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt für die Aufstellung von Spielautomaten in Gastwirtschaften. <sup>5</sup>Als Unternehmer, der den Spielautomat in eigenem Namen und für eigene Rechnung betreibt, ist in der Regel der Automatenaufsteller anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 1987, V R 152/78, BStBl 1988 II S. 29).

(8) <sup>1</sup>Mit dem Verkauf von Eintrittskarten, die z.B. ein Reisebüro vom Veranstalter zu Festpreisen (ohne Ausweis einer Provision) oder von Dritten erworben hat und mit eigenen Preiszuschlägen weiterveräußert, erbringt das Reisebüro keine Vermittlungsleistung, wenn nach der Vertragsgestaltung das Reisebüro das volle Unternehmerrisiko trägt. <sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn das Reisebüro die Karten nicht zurückgeben kann.

**(9) Zu den Grundsätzen des Handelns von sog. Konsolidierern bei postvorbereitenden Leistungen vgl. BMF-Schreiben vom 13. 12. 2006, BStBl 2007 I S. 119.**

## 27. Werklieferung, Werkleistung

(1) <sup>1</sup>Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind. <sup>2</sup>Besteht das Werk aus mehreren Hauptstoffen, bewirkt der Werkunternehmer bereits dann eine Werklieferung, wenn er nur einen Hauptstoff oder einen Teil eines Hauptstoffs selbst beschafft hat, während alle übrigen Stoffe vom Besteller beigestellt werden. <sup>3</sup>Verwendet der Werkunternehmer bei seiner Leistung keinerlei selbstbeschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, handelt es sich um eine Werkleistung. **<sup>4</sup>Unter Zutaten und sonstigen Nebensachen im Sinne des § 3 Abs. 4 Satz 1 sind Lieferungen zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 6. 2005, V R 50/02, BStBl 2006 II S. 98).** <sup>5</sup>Für die Frage, ob es sich um Zutaten oder sonstige Nebensachen handelt, kommt es daher nicht auf das Verhältnis des Werts der Arbeit oder des Arbeitserfolgs zum Wert der vom Unternehmer beschafften Stoffe an, sondern darauf, ob diese Stoffe ihrer Art nach sowie nach dem Willen der Beteiligten als Hauptstoffe oder als Nebenstoffe bzw. Zutaten des herzustellenden Werks anzusehen sind. <sup>6</sup>Die Unentbehrlichkeit eines Gegenstands allein macht diesen noch nicht zu einem Hauptstoff. <sup>7</sup>Kleinere technische Hilfsmittel, z.B. Nägel, Schrauben, Splinte usw., sind in aller Regel Nebensachen. <sup>8</sup>Beim Austausch eines unbrauchbar gewordenen Teilstücks, dem eine gewisse selbständige Bedeutung zukommt, z.B. Kurbelwelle eines Kraftfahrzeugs, kann nicht mehr von einer Nebensache gesprochen werden (vgl. BFH-Urteil vom 25. 3. 1965, V 253/63 U, BStBl III S. 338). <sup>9</sup>Haupt- oder Nebenstoffe sind Werkstoffe, die

gegenständlich im fertigen Werk enthalten sein müssen.<sup>10</sup> Elektrizität, die bei der Herstellung des Werks verwendet wird, ist kein Werkstoff (vgl. BFH-Urteil vom 8. 7. 1971, V R 38/68, BStBl 1972 II S. 44).<sup>11</sup> Zur Abgrenzung von Werklieferungen und Werkleistungen in Ausnahmefällen vgl. Abschnitt 144 Abs. 2.

(2) <sup>1</sup>Bei Werklieferungen scheiden Materialbestellungen des Bestellers aus dem Leistungsaustausch aus. <sup>2</sup>Das Material, das der Besteller dem Auftragnehmer zur Bewirkung der Werklieferung beistellt, geht nicht in die Verfügungsmacht des Werkherstellers über (vgl. BFH-Urteil vom 17. 1. 1957, V 157/55 U, BStBl III S. 92). <sup>3</sup>Die beigestellte Sache kann ein Hauptstoff sein, die Beistellung kann sich aber auch auf Nebenstoffe oder sonstige Beistellungen, z.B. Arbeitskräfte, Maschinen, Hilfsstoffe wie Elektrizität, Kohle, **Baustrom und Bauwasser** oder ähnliche Betriebsmittel, beziehen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 3. 1959, V 205/56 S, BStBl III S. 227), **nicht dagegen auf die Bauwesenversicherung**. <sup>4</sup>Gibt der Auftraggeber zur Herstellung des Werks den gesamten Hauptstoff hin, liegt eine Materialgestellung vor (vgl. BFH-Urteil vom 10. 9. 1959, V 32/57 U, BStBl III S. 435).

(3) <sup>1</sup>Es gehört grundsätzlich zu den Voraussetzungen für das Vorliegen einer Materialbeistellung, dass das beigestellte Material im Rahmen einer Werklieferung für den Auftraggeber be- oder verarbeitet wird. <sup>2</sup>Der Werkunternehmer muss sich verpflichtet haben, die ihm überlassenen Stoffe ausschließlich zur Herstellung des bestellten Werks zu verwenden (vgl. BFH-Urteil vom 17. 1. 1957, a.a.O.). <sup>3</sup>Auf das Erfordernis der Stoffidentität kann verzichtet werden, wenn die anderen Voraussetzungen für die Materialbeistellung zusammen gegeben sind, der Auftragnehmer den vom Auftraggeber zur Verfügung gestellten Stoff gegen gleichartiges und gleichwertiges Material austauscht und der Austausch wirtschaftlich geboten ist (vgl. BFH-Urteile vom 10. 2. 1966, V 105/63, BStBl III S. 257, und vom 3. 12. 1970, V R 122/67, BStBl 1971 II S. 355). <sup>4</sup>Eine Materialbeistellung ist jedoch zu verneinen, wenn der beigestellte Stoff ausgetauscht wird und der mit der Herstellung des Gegenstands beauftragte Unternehmer den Auftrag weitergibt (BFH-Urteil vom 21. 9. 1970, V R 76/67, BStBl 1971 II S. 77).

(4) <sup>1</sup>Eine Materialbeistellung liegt nicht vor, wenn der Werkunternehmer an der Beschaffung der Werkstoffe als Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG) mitgewirkt hat. <sup>2</sup>In diesem Fall umfasst die Lieferung des Werkunternehmers auch die beschafften Stoffe. <sup>3</sup>Eine Materialbeistellung ist aber anzunehmen, wenn der Werkunternehmer nur als Agent oder Berater an der Stoffbeschaffung beteiligt ist und dementsprechend zwischen dem Lieferer und dem Besteller der Werkstoffe unmittelbare Rechtsbeziehungen begründet werden. <sup>4</sup>Die Annahme einer Materialbeistellung hat zur Folge, dass der Umsatz des Werkunternehmers sich nicht auf die vom Besteller eingekauften Stoffe erstreckt. <sup>5</sup>Wenn dagegen unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Lieferer der Werkstoffe und dem Werkunternehmer und eine Werklieferung dieses Unternehmers an den Besteller vorliegen, ist davon auszugehen, dass eine Lieferung der Stoffe vom Lieferer an den Werkunternehmer und eine Werklieferung dieses Unternehmers an den Besteller vorliegt. <sup>6</sup>In einem solchen Fall schließt die Werklieferung den vom Werkunternehmer beschafften Stoff ein.

(5) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Beistellung von Personal zu sonstigen Leistungen vgl. Abschnitt 1 Abs. 7 und 8.

## 28. Lieferungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen

(1) <sup>1</sup>Wird über das Vermögen eines Unternehmers vor Lieferung des auf einem fremden Grundstück errichteten Bauwerks das Insolvenzverfahren eröffnet und lehnt der Insolvenzverwalter die weitere Erfüllung des Werkvertrags nach § 103 InsO ab, ist neu bestimmter Gegenstand der Werklieferung das nicht fertiggestellte Bauwerk (vgl. BFH-Urteil vom 2. 2. 1978, V R 128/76, BStBl II S. 483, zum Werkunternehmer-Konkurs). <sup>2</sup>Wird über das Vermögen des Bestellers eines Werks vor dessen Fertigstellung das Insolvenzverfahren eröffnet und lehnt der Insolvenzverwalter die weitere Erfüllung des Werkvertrags ab, beschränkt sich der Leistungsaustausch zwischen Werkunternehmer und Besteller auf den vom Werkunternehmer gelieferten Teil des Werks, der nach § 105 InsO nicht mehr zurückgefordert werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 24. 4. 1980, V S 14/79, BStBl II S. 541, zum Besteller-Konkurs).

(2) Die Ausführungen in Absatz 1 gelten entsprechend, wenn der Werkunternehmer aus anderen Gründen die Arbeiten vorzeitig und endgültig einstellt (vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 90/75, BStBl II S. 535).

(3) Zur Entstehung der Steuer in diesen Fällen vgl. Abschnitt 178.



## 29. Einheitlichkeit der Leistung

(1) <sup>1</sup>Ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist, hat umsatzsteuerrechtlich insbesondere Bedeutung für die Bestimmung des Orts und des Zeitpunkts der Leistung sowie für die Anwendung von Befreiungsvorschriften und des Steuersatzes. <sup>2</sup>Es ist das Wesen des fraglichen Umsatzes zu ermitteln, um festzustellen, ob der Unternehmer dem Abnehmer mehrere selbständige Hauptleistungen oder eine einheitliche Leistung erbringt. <sup>3</sup>Dabei ist auf die Sicht des Durchschnittsverbrauchers abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658).

(2) <sup>1</sup>In der Regel ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene selbständige Leistung zu betrachten (vgl. EuGH-Urteil vom 25. 2. 1999, C-349/96, EuGHE I, S. 973). <sup>2</sup>Deshalb können zusammengehörige Vorgänge nicht bereits als einheitliche Leistung angesehen werden, weil sie einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen. <sup>3</sup>Dass die einzelnen Leistungen auf einem einheitlichen Vertrag beruhen und für sie ein Gesamtentgelt entrichtet wird, reicht ebenfalls noch nicht aus, sie umsatzsteuerrechtlich als Einheit zu behandeln. <sup>4</sup>Entscheidend ist der wirtschaftliche Gehalt der erbrachten Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 11. 1994, V R 30/92, BStBl 1995 II S. 151). <sup>5</sup>Die dem Leistungsempfänger aufgezwungene Koppelung mehrerer Leistungen allein führt nicht zu einer einheitlichen Leistung.

(3) <sup>1</sup>Allerdings darf ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang umsatzsteuerrechtlich nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich die Abnehmer dem leistenden Unternehmer gegenüber mit einer solchen Aufspaltung einverstanden erklären (vgl. BFH-Urteile vom 20. 10. 1966, V 169/63, BStBl 1967 III S. 159, und vom 12. 12. 1969, V R 105/69, BStBl 1970 II S. 362). <sup>3</sup>Wenn mehrere, untereinander gleichzuwertende Faktoren zur Erreichung dieses Ziels beitragen und aus diesem Grund zusammengehören, ist die Annahme einer einheitlichen Leistung nur gerechtfertigt, wenn die einzelnen Faktoren so ineinander greifen, dass sie bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten. <sup>4</sup>Bei einer Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente sonstiger Leistungen aufweist, hängt die Qualifizierung als einheitliche Lieferung oder sonstige Leistung davon ab, welche Leistungselemente den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen.

(4) <sup>1</sup>Zur Frage, ob die im Rahmen von Bauherrenmodellen übliche Baubetreuung, wenn sie von einem Unternehmer erbracht wird, als einheitliche Leistung anzusehen ist oder ob eine Mehrheit selbständiger Leistungen vorliegt, wird auf das BMF-Schreiben vom 27. 6. 1986, BStBl I S. 352 und das BFH-Urteil vom 10. 9. 1992, V R 99/88, BStBl 1993 II S. 316 hingewiesen. <sup>2</sup>Zur Einheitlichkeit der Leistung bei der Nutzungsüberlassung von Sportanlagen vgl. Abschnitt 86 und BMF-Schreiben vom 17. 4. 2003, BStBl II S. 279. <sup>3</sup>Die Verschaffung von Versicherungsschutz durch einen Kraftfahrzeughändler kann eine unselbständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung sein (vgl. BFH-Urteile vom 9. 10. 2002, V R 67/01, BStBl 2003 II S. 378, und vom 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl II S. 445). <sup>4</sup>In einem Fall, in dem ein Unternehmer einem Landwirt Saatgut liefert und es einsät, können die Lieferung des Getreides und die Einsaat jeweils selbständige Leistungen sein, die getrennt abgerechnet werden dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 2002, V R 5/02, BStBl 2004 II S. 470). <sup>5</sup>**Bei der Überlassung von Grundstücksteilen zur Errichtung von Strommasten für eine Überlandleitung, der Einräumung des Rechts zur Überspannung der Grundstücke und der Bewilligung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zur dinglichen Sicherung dieser Rechte handelt es sich um eine nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerbefreite einheitliche sonstige Leistung.** <sup>6</sup>Die Duldung der Verursachung baubedingter Flur- und Aufwuchsschäden stellt im Verhältnis hierzu eine Nebenleistung dar. <sup>7</sup>Das gilt auch dann, wenn Zahlungen sowohl an den Grundstückseigentümer, z.B. für die Rechtseinräumung, als auch an den Pächter, z.B. für die Flur- und Aufwuchsschäden, erfolgen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 2004, V R 30/04, BStBl 2005 II S. 802). <sup>8</sup>Die unentgeltliche Abgabe von Hardwarekomponenten im Zusammenhang mit dem Abschluss eines längerfristigen Netzbennutzungsvertrags ist eine unselbständige Nebenleistung zu der (einheitlichen) Telekommunikationsleistung (vgl. Abschnitt 24b Abs. 19) oder der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung; bei der Entrichtung einer Zuzahlung ist diese regelmäßig Entgelt für die Lieferung des Wirtschaftsguts. <sup>9</sup>Die Übertragung und spätere Rückübertragung von Wertpapieren oder Emissionszertifikaten nach dem TEHG im Rahmen von Pensionsgeschäften (§ 340b HGB) ist jeweils gesondert als sonstige Leistung zu beurteilen. <sup>10</sup>Wird ein Unternehmer beauftragt, das ihm überlassene Vermögen zwar entsprechend den vereinbarten allgemeinen Anlagerichtlinien oder -strategien, jedoch ohne vorherige Einholung von Einzelfallweisungen des Kunden zu verwalten und alle ihm zweckmäßig erscheinenden Maßnahmen zu treffen, beinhaltet die einheitliche sonstige Leistung der Vermögensverwaltung auch die in diesem Rahmen erforderlichen Transaktionsleistungen.

(5) <sup>1</sup>Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn für die Nebenleistung ein besonderes Entgelt verlangt und entrichtet wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. 4. 1966, V 58/63, BStBl III S. 476). <sup>3</sup>Eine Leistung ist grundsätzlich dann als Nebenleistung zu einer Hauptleistung anzusehen, wenn sie im Vergleich zu der Hauptleistung nebensächlich ist, mit ihr eng – im Sinne einer wirtschaftlich gerechtfertigten Abrundung und Ergänzung – zusammenhängt und üblicherweise in ihrem Gefolge vorkommt (vgl. BFH-Urteil vom 10. 9. 1992, a.a.O.). <sup>4</sup>Davon ist insbesondere auszugehen, wenn die Leistung für den Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistenden unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, a.a.O.). <sup>5</sup>Gegenstand einer Nebenleistung kann sowohl eine unselbständige Lieferung von Gegenständen als auch eine unselbständige sonstige Leistung sein.

## 29a. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen

### Inhalt des Leistungsaustauschs

(1) <sup>1</sup>Im Falle der Kreditgewährung im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung erbringt der Verkäufer zwei Leistungen, einerseits die Warenlieferung und andererseits die Bewilligung der Teilzahlung gegen jeweils gesondert vereinbartes und berechnetes Entgelt (vgl. BFH-Beschluss vom 18. 12. 1980, V B 24/80, BStBl 1981 II S. 197). <sup>2</sup>Die Teilzahlungszuschläge sind daher das Entgelt für eine gesondert zu beurteilende Kreditleistung.

(2) <sup>1</sup>Die Kreditgewährung ist jedoch nur dann als gesonderte Leistung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung bzw. sonstigen Leistung vorliegt. <sup>2</sup>Dazu ist erforderlichlich:

1. <sup>1</sup>Die Lieferung oder sonstige Leistung und die Kreditgewährung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten müssen bei Abschluss des Umsatzgeschäfts gesondert vereinbart worden sein. <sup>2</sup>Das für ein Umsatzgeschäft vereinbarte Entgelt kann nicht nachträglich in ein Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und ein Entgelt für die Kreditgewährung aufgeteilt werden.
2. In der Vereinbarung über die Kreditgewährung muss auch der Jahreszins angegeben werden.
3. Die Entgelte für die beiden Leistungen müssen getrennt abgerechnet werden.

**<sup>3</sup>Zur Kreditgewährung im Zusammenhang mit einem Forderungskauf vgl. Abschnitt 18 Abs. 11; zur Kreditgewährung im Zusammenhang mit Leistungen im Rahmen sog. Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau vgl. BMF-Schreiben vom 3. 2. 2005, BStBl I S. 414.**

(3) Als Entgelt für gesonderte Kreditleistungen können in entsprechender Anwendung des Absatzes 2 z.B. angesehen werden:

1. <sup>1</sup>Stundungszinsen. <sup>2</sup>Sie werden berechnet, wenn dem Leistungsempfänger, der bei Fälligkeit der Kaufpreisforderung nicht zahlen kann, gestattet wird, die Zahlung zu einem späteren Termin zu leisten;
2. <sup>1</sup>Zielzinsen. <sup>2</sup>Sie werden erhoben, wenn dem Leistungsempfänger zur Wahl gestellt wird, entweder bei kurzfristiger Zahlung den Barpreis oder bei Inanspruchnahme des Zahlungsziels einen höheren Zielpreis für die Leistung zu entrichten. <sup>3</sup>Für die Annahme einer Kreditleistung reicht jedoch die bloße Gegenüberstellung von Barpreis und Zielpreis nicht aus; es müssen vielmehr die in Absatz 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 geforderten Angaben gemacht werden.

(4) <sup>1</sup>Kontokorrentzinsen sind stets Entgelt für eine Kreditgewährung, wenn zwischen den beteiligten Unternehmern ein echtes Kontokorrentverhältnis im Sinne des § 355 HGB vereinbart worden ist, bei dem die gegenseitigen Forderungen aufgerechnet werden und bei dem der jeweilige Saldo an die Stelle der einzelnen Forderungen tritt. <sup>2</sup>Besteht kein echtes Kontokorrentverhältnis, können die neben dem Entgelt für die Lieferung erhobenen Zinsen nur dann als Entgelt für eine Kreditleistung behandelt werden, wenn entsprechende Vereinbarungen (vgl. Absatz 2) vorliegen.

(5) <sup>1</sup>Bietet ein Unternehmer in seinen Zahlungsbedingungen die Gewährung eines Nachlasses (Skonto, Rabatt) auf den ausgezeichneten Preis bei vorzeitiger Zahlung an und macht der Leistungsempfänger davon Gebrauch, führt der Preisnachlass zu einer Entgeltsminderung. <sup>2</sup>Nimmt der Leistungsempfänger jedoch keinen Preisnachlass in Anspruch und entrichtet den Kaufpreis erst mit Ablauf der Zahlungsfrist, bewirkt der Unternehmer in Höhe des angebotenen Preisnachlasses keine Kreditleistung (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1993, V R 43/89, BStBl II S. 360).

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Ein Unternehmer liefert eine Ware für 1 000 € (einschließlich Umsatzsteuer), zahlbar nach 6 Wochen. <sup>2</sup>Bei Zahlung innerhalb von 10 Tagen wird ein Skonto von 3 % des Kaufpreises gewährt. <sup>3</sup>Der Leistungsempfänger zahlt nach 6 Wochen den vollen Kaufpreis von 1 000 €. <sup>4</sup>Der Unternehmer darf seine Leistung nicht in eine steuerpflichtige Warenlieferung i.H.v. 970 € (einschließlich Umsatzsteuer) und eine steuerfreie Kreditleistung i.H.v. 30 € aufteilen.

**Steuerfreiheit der Kreditgewährung**

(6) <sup>1</sup>Ist die Kreditgewährung als selbständige Leistung anzusehen, fällt sie unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG. <sup>2</sup>Unberührt bleibt die Möglichkeit, unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

**Entgeltsminderungen**

(7) <sup>1</sup>Entgeltsminderungen, die sowohl auf steuerpflichtige Umsätze als auch auf die im Zusammenhang damit erbrachten steuerfreien Kreditgewährungen entfallen, sind anteilig dem jeweiligen Umsatz zuzuordnen. <sup>2</sup>Deshalb hat z.B. bei Uneinbringlichkeit von Teilzahlungen der Unternehmer die Steuer für die Warenlieferung entsprechend ihrem Anteil zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 UStG). <sup>3</sup>Bei der Zuordnung der Entgeltsminderung zu den steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen kann nach Abschnitt 259 Abs. 20 und 21 verfahren werden. <sup>4</sup>Fällt eine Einzelforderung, die in ein Kontokorrent im Sinne des § 355 HGB eingestellt wurde, vor der Anerkennung des Saldos am Ende eines Abrechnungszeitraums ganz oder zum Teil aus, mindert sich dadurch das Entgelt für die der Forderung zu Grunde liegende Warenlieferung.

**Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers**

(8) <sup>1</sup>Die den steuerfreien Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge sind unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG vom Abzug ausgeschlossen. <sup>2</sup>Das gilt auch für solche Vorsteuerbeträge, die lediglich in mittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen, z.B. Vorsteuerbeträge, die im Bereich der Gemeinkosten anfallen. <sup>3</sup>Vorsteuerbeträge, die den Kreditgewährungen nur teilweise zuzurechnen sind, hat der Unternehmer nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 UStG in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. im Übrigen Abschnitte 207 ff.). <sup>4</sup>Die Vorschrift des § 43 UStDV kann auf die den Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge nicht angewendet werden. <sup>5</sup>Werden die Kredite im Zusammenhang mit einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lieferung oder sonstigen Leistung an einen Unternehmer gewährt, ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn aus Vereinfachungsgründen die Vorsteuern abgezogen werden, die den Kreditgewährungen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Ein Maschinenhersteller M liefert eine Maschine an den Unternehmer U in **der Schweiz**. <sup>2</sup>Für die Entrichtung des Kaufpreises räumt M dem U einen Kredit ein, der als selbständige Leistung zu behandeln ist.

<sup>3</sup>Die Lieferung der Maschine ist nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG steuerfrei und berechtigt zum Vorsteuerabzug. <sup>4</sup>Die Kreditgewährung ist nach § 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG nicht steuerbar und schließt nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug aus. <sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch M die Vorsteuern, die der Kreditgewährung nicht ausschließlich zuzurechnen sind, z.B. Vorsteuern im Bereich der Verwaltungsgemeinkosten, in vollem Umfang abziehen.

**30. Ort der Lieferung**

(1) <sup>1</sup>Lieferungen gelten – vorbehaltlich der Sonderregelungen in den §§ 3c bis 3g UStG – nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG grundsätzlich dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten (z.B. an einen Lohnveredeler oder Lagerhalter) beginnt. <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für Fälle, in denen der Unternehmer selbst oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand der Lieferung befördert oder versendet als auch für Fälle, in denen der Abnehmer oder ein von ihm beauftragter Dritter den Gegenstand bei dem Lieferer abholt (Abholfall). <sup>3</sup>Auch der sog. Handkauf ist damit als Beförderungs- oder Versendungslieferung anzusehen.

(2) <sup>1</sup>Eine Beförderungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der liefernde Unternehmer, der Abnehmer oder ein unselbständiger Erfüllungsgehilfe den Gegenstand der Lieferung befördert. <sup>2</sup>Eine Beförderung liegt auch vor, wenn der Gegenstand der Lieferung mit eigener

Kraft fortbewegt wird, z.B. bei Kraftfahrzeugen auf eigener Achse, bei Schiffen auf eigenem Kiel.<sup>3</sup> Die Bewegung eines Gegenstands innerhalb des Unternehmens, die lediglich der Vorbereitung des Transports dient, stellt keine Beförderung an den Abnehmer im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dar.<sup>4</sup> Befördert im Falle eines Kommissionsgeschäfts (§ 3 Abs. 3 UStG) der Kommittent das Kommissionsgut mit eigenem Fahrzeug an den im Ausland ansässigen Kommissionär, liegt eine Lieferung im Inland nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nicht vor, weil die – anschließende – Übergabe des Kommissionsguts an den Verkaufskommissionär keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 102/78, BStBl 1987 II S. 278, Abschnitt 24 Abs. 2).<sup>5</sup> Zur Ausnahmeregelung bei innergemeinschaftlichen Kommissionsgeschäften vgl. Abschnitt 15b Abs. 7.

(3)<sup>1</sup> Eine Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG setzt voraus, dass der Gegenstand an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten versendet wird, d.h. die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird.<sup>2</sup> Die Versandung beginnt mit der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten.<sup>3</sup> Der Lieferer muss bei der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten alles Erforderliche getan haben, um den Gegenstand an den bereits feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen.<sup>4</sup> Das ist auch der Fall, wenn der Lieferer den Gegenstand einem selbständigen Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur zur Beförderung an einen weiteren von ihm beauftragten Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur übergibt und diesem entweder durch einen Zusatz in den Versandungsunterlagen, z.B. zur Verfügung des Abnehmers, oder nachweislich spätestens bei der Übergabe des Gegenstands an den ersten Frachtführer, Verfrachter oder Spediteur unmittelbar die Weisung erteilt, den Gegenstand an den Abnehmer oder dessen Beauftragten weiterzuleiten.

(4)<sup>1</sup> Der Ort der Lieferung bestimmt sich nicht nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn der Gegenstand der Lieferung nach dem Beginn der Beförderung oder nach der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten vom Lieferer noch einer Behandlung unterzogen wird, die seine Marktgängigkeit ändert.<sup>2</sup> In diesen Fällen wird nicht der Liefergegenstand, sondern ein Gegenstand anderer Wesensart befördert.<sup>3</sup> Das ist insbesondere dann der Fall, wenn Gegenstand der Lieferung eine vom Lieferer errichtete ortsgebundene Anlage oder eine einzelne Maschine ist, die am Bestimmungsort fundamentierte oder funktionsfähig gemacht wird, indem sie in einen Satz bereits vorhandener Maschinen eingefügt und hinsichtlich ihrer Arbeitsgänge auf diese Maschinen abgestimmt wird.<sup>4</sup> Das Gleiche gilt für Einbauten, Umbauten und Anbauten bei Maschinen (Modernisierungsarbeiten) sowie für Reparaturen.<sup>5</sup> Da die einzelnen Teile einer Maschine ein Gegenstand anderer Marktgängigkeit sind als die ganze Maschine, ist § 3 Abs. 6 UStG auch dann nicht anzuwenden, wenn die einzelnen Teile einer Maschine zum Abnehmer befördert werden und dort vom Lieferer zu der betriebsfertigen Maschine zusammengesetzt werden.<sup>6</sup> Ob die Montagekosten dem Abnehmer gesondert in Rechnung gestellt werden, ist unerheblich.<sup>7</sup> Dagegen bestimmt sich der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG, wenn eine betriebsfertig hergestellte Maschine lediglich zum Zweck eines besseren und leichteren Transportes in einzelne Teile zerlegt und dann von einem Monteur des Lieferers am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird.<sup>8</sup> Zur betriebsfertigen Herstellung beim Lieferer gehört in der Regel ein dort vorgenommener Probelauf.<sup>9</sup> Ein nach der Wiederaussetzung beim Abnehmer vom Lieferer durchgeführter erneuter Probelauf ist unschädlich.<sup>10</sup> § 3 Abs. 6 UStG ist auch dann anzuwenden, wenn die Bearbeitung oder Verarbeitung, die sich an die Beförderung oder Versandung des Liefergegenstands anschließt, vom Abnehmer selbst oder in seinem Auftrag von einem Dritten vorgenommen wird.

**(5) Erstreckt sich der Gegenstand einer Werklieferung auf das Gebiet verschiedener Staaten (z.B. bei der Errichtung von Verkehrsverbindungen, der Verlegung von Telefon- und Glasfaserkabel sowie von Elektrizitäts-, Gas und Wasserleitungen), kann diese Werklieferung verschiedene Lieferorte haben, auf die die Bemessungsgrundlage jeweils aufzuteilen ist (vgl. EuGH-Urteil vom 29. 3. 2007, C-111/05, EuGHE S. ■).**

(6)<sup>1</sup> Wird der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet, ist § 3 Abs. 7 UStG anzuwenden.<sup>2</sup> § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG gilt insbesondere für Fälle, in denen die Verfügungsmacht z.B. durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB), durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB) oder durch Übergabe von Traditionspapieren (Lagerscheine, Ladescheine, Konnossemente, §§ 444, 475c, 647 HGB) verschafft wird.<sup>3</sup> § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG bestimmt den Lieferort für die Fälle des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, in denen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllen, dass der Gegenstand der Lieferungen unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird (Reihengeschäft, vgl. Abschnitt 31a).

### 31. Lieferungsort in besonderen Fällen (§ 3 Abs. 8 UStG)

(1) <sup>1</sup>§ 3 Abs. 8 UStG regelt den Ort der Lieferung in den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung bei der Beförderung oder Versendung aus dem Drittlandsgebiet in das Inland gelangt und der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. <sup>2</sup>Unabhängig von den Lieferkonditionen ist maßgeblich, wer nach den zollrechtlichen Vorschriften Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. <sup>3</sup>Abweichend von § 3 Abs. 6 UStG gilt der Ort der Lieferung dieses Gegenstands als im Inland gelegen. **Der Ort der Lieferung bestimmt sich auch dann nach § 3 Abs. 8 UStG, wenn der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, diese jedoch nach der EUStBV nicht erhoben wird.** <sup>5</sup>Die örtliche Zuständigkeit eines Finanzamts für die Umsatzsteuer im Ausland ansässiger Unternehmer richtet sich **vorbehaltlich einer abweichenden Zuständigkeitsvereinbarung (§ 27 AO)** nach § 21 Abs. 1 Satz 2 AO i.V.m. der UStZustV.

(2) <sup>1</sup>Entrichtet der Lieferer die Steuer für die Einfuhr des Gegenstands, wird diese Steuer unter Umständen von einer niedrigeren Bemessungsgrundlage als dem Veräußerungsentgelt erhoben. <sup>2</sup>In diesen Fällen wird durch die Verlagerung des Orts der Lieferung in das Inland erreicht, dass der Umsatz mit der Steuer belastet wird, die für die Lieferung im Inland in Betracht kommt.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Unternehmer B in Bern liefert Gegenstände, die er mit eigenem Lkw befördert, an seinen Abnehmer K in Köln. <sup>2</sup>K lässt die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „unversteuert und unverzollt“).

<sup>3</sup>Ort der Lieferung ist Bern (§ 3 Abs. 6 UStG). <sup>4</sup>K kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, da die Gegenstände für sein Unternehmen in das Inland eingeführt worden sind.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, jedoch lässt B die Gegenstände in den freien Verkehr überführen und entrichtet dementsprechend die Einfuhrumsatzsteuer (Lieferkondition „verzollt und versteuert“).

<sup>2</sup>Der Ort der Lieferung gilt als im Inland gelegen (§ 3 Abs. 8 UStG). <sup>3</sup>B hat den Umsatz im Inland zu versteuern. <sup>4</sup>Er ist zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt, da die Gegenstände für sein Unternehmen eingeführt worden sind.

<sup>3</sup>In den Fällen des Reihengeschäfts kann eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG nur für die Beförderungs- oder Versendungslieferung in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 31a Abs. 15 und 16).

(3) <sup>1</sup>Zur Frage der Anwendung der Regelung des § 3 Abs. 8 UStG in Sonderfällen des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs vgl. Abschnitt 15b Abs. 14. **§ 3 Abs. 8 UStG ist nicht anzuwenden, wenn der Ort für die Lieferung von Erdgas oder Elektrizität nach § 3g UStG zu bestimmen ist (vgl. Abschnitt 42n Abs. 6 Sätze 5 und 6).**

### 31a. Reihengeschäfte

#### Begriff des Reihengeschäfts (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG)

(1) <sup>1</sup>Umsatzgeschäfte im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen werden und bei denen dieser Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer (Ort der Lieferung des ersten Unternehmers) an den letzten Abnehmer gelangt, werden nachfolgend als Reihengeschäfte bezeichnet. <sup>2</sup>Ein besonderer Fall des Reihengeschäfts ist das innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 276b).

(2) <sup>1</sup>Bei Reihengeschäften werden im Rahmen einer Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Lieferzeitpunkt jeweils gesondert betrachtet werden müssen. <sup>2</sup>Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG). <sup>3</sup>Diese ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung; nur bei ihr kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) oder für innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) in Betracht. <sup>4</sup>Bei allen anderen Lieferungen in der Reihe findet keine Beförderung oder Versendung statt (ruhende Lieferungen). <sup>5</sup>Sie werden entweder vor oder nach der Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 UStG). <sup>6</sup>Umsatzgeschäfte, die von mehreren Unternehmern über denselben Gegenstand abgeschlossen

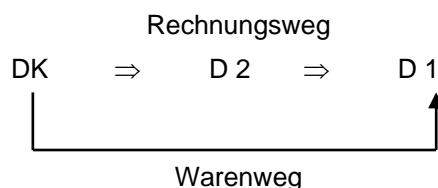
werden und bei denen keine Beförderung oder Versendung stattfindet (z.B. Grundstückslieferungen oder Lieferungen, bei denen die Verfügungsmacht durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs verschafft wird), können nicht Gegenstand eines Reihengeschäfts sein.

(3) <sup>1</sup>Die Beförderung oder Versendung kann durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten durchgeführt werden (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Ein Beförderungs- oder Versendungsfall liegt daher auch dann vor, wenn ein an einem Reihengeschäft beteiligter Abnehmer den Gegenstand der Lieferung selbst abholt oder abholen lässt (Abholfall). <sup>3</sup>Beauftragter Dritter kann z.B. ein Lohnveredelungsunternehmer oder ein Lagerhalter sein, der jeweils nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist. <sup>4</sup>Beauftragter Dritter ist nicht der selbständige Spediteur, da der Transport in diesem Fall dem Auftraggeber zugerechnet wird (Versendungsfall).

(4) <sup>1</sup>Das unmittelbare Gelangen im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG setzt grundsätzlich eine Beförderung oder Versendung durch einen am Reihengeschäft beteiligten Unternehmer voraus; diese Voraussetzung ist bei der Beförderung oder Versendung durch mehrere beteiligte Unternehmer (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung) nicht erfüllt. <sup>2</sup>Der Gegenstand der Lieferung gelangt auch dann unmittelbar an den letzten Abnehmer, wenn die Beförderung oder Versendung an einen beauftragten Dritten ausgeführt wird, der nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist, z.B. an einen Lohnveredeler oder Lagerhalter. <sup>3</sup>Im Fall der vorhergehenden Be- oder Verarbeitung des Gegenstands durch einen vom Lieferer beauftragten Dritten ist Gegenstand der Lieferung der be- oder verarbeitete Gegenstand.

#### Beispiel 1:

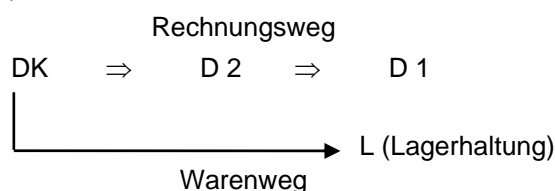
<sup>1</sup>Der Unternehmer D 1 in Köln bestellt bei dem Großhändler D 2 in Hamburg eine dort nicht vorrätige Maschine. <sup>2</sup>D 2 gibt die Bestellung an den Hersteller DK in Dänemark weiter. <sup>3</sup>DK befördert die Maschine mit eigenem Lkw unmittelbar nach Köln und übergibt sie dort D 1.



<sup>4</sup>Es liegt ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine Umsatzgeschäfte abschließen und die Maschine im Rahmen einer Beförderung unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an den letzten Abnehmer (D 1) gelangt.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie Beispiel 1. <sup>2</sup>D 2 weist DK an, die Maschine zur Zwischenlagerung an einen von D 1 benannten Lagerhalter (L) nach Hannover zu befördern.



<sup>3</sup>Es liegt wie im Beispiel 1 ein Reihengeschäft im Sinne des § 3 Abs. 6 Satz 5 UStG vor, da mehrere Unternehmer über dieselbe Maschine Umsatzgeschäfte abschließen und die Maschine unmittelbar vom ersten Unternehmer (DK) an einen vom letzten Abnehmer (D 1) benannten Lagerhalter (L) befördert wird. <sup>4</sup>Mit der auftragsgemäßen Übergabe der Maschine an den Lagerhalter ist die Voraussetzung des unmittelbaren Gelangens an den letzten Abnehmer erfüllt.

#### Ort der Lieferungen

(§ 3 Abs. 6 und Abs. 7 UStG)

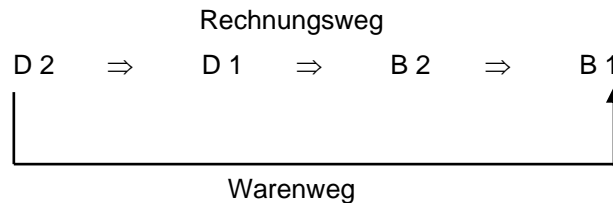
(5) <sup>1</sup>Für die in einem Reihengeschäft ausgeführten Lieferungen ergeben sich die Lieferorte sowohl aus § 3 Abs. 6 als auch aus § 3 Abs. 7 UStG. <sup>2</sup>Im Fall der Beförderungs- oder Versendungslieferung gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). <sup>3</sup>In den Fällen der ruhenden Lieferungen ist der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG zu bestimmen.

(6) <sup>1</sup>Die ruhenden Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehen, gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands

beginnt. <sup>2</sup>Die ruhenden Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung nachfolgen, gelten an dem Ort als ausgeführt, an dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. <sup>2</sup>B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. <sup>3</sup>D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. <sup>4</sup>D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.



<sup>5</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. <sup>6</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. <sup>7</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). <sup>8</sup>Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. <sup>9</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen.

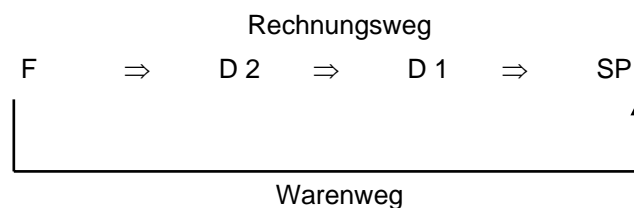
Zuordnung der Beförderung oder Versendung  
(§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG)

(7) <sup>1</sup>Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird. <sup>2</sup>Die Zuordnungsentscheidung muss einheitlich für alle Beteiligten getroffen werden. <sup>3</sup>Aus den vorhandenen Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat. <sup>4</sup>Im Fall der Versendung ist dabei auf die Auftragserteilung an den selbständigen Beauftragten abzustellen. <sup>5</sup>Sollte sich aus den Geschäftsunterlagen nichts anderes ergeben, ist auf die Frachtzahlerkonditionen abzustellen.

(8) <sup>1</sup>Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist seiner Lieferung die Beförderung oder Versendung zuzuordnen. <sup>2</sup>Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des letzten Lieferers in der Reihe zuzuordnen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D 1 in Kassel. <sup>2</sup>D 1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. <sup>3</sup>D 2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller F in Frankreich weiter.



a) <sup>1</sup>F lässt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Frankreich unmittelbar nach Spanien an SP transportieren.

<sup>2</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. <sup>3</sup>Die Versendung ist der ersten Lieferung F an D 2 zuzuordnen, da F als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet. <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Versendung). <sup>5</sup>Die zweite Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. <sup>6</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen. <sup>7</sup>D 2 und D 1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

b) <sup>1</sup>SP holt die Maschine mit eigenem Lkw bei F in Frankreich ab und transportiert sie unmittelbar nach Spanien.

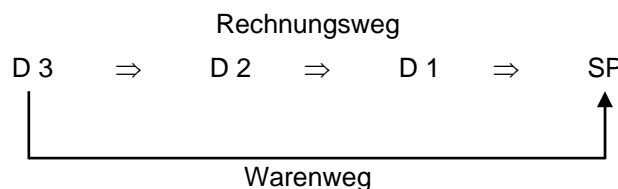
<sup>2</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. <sup>3</sup>Die Beförderung ist der dritten Lieferung D 1 an SP zuzuordnen, da SP als letzter Abnehmer in der Reihe die Maschine befördert (Abholfall). <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung). <sup>5</sup>Die erste Lieferung F an D 2 und die zweite Lieferung D 2 an D 1 sind ruhende Lieferungen. <sup>6</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls jeweils in Frankreich (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. <sup>7</sup>D 2 und D 1 müssen sich demnach in Frankreich steuerlich registrieren lassen.

(9) <sup>1</sup>Befördert oder versendet ein mittlerer Unternehmer in der Reihe den Liefergegenstand, ist dieser zugleich Abnehmer der Vorlieferung und Lieferer seiner eigenen Lieferung. <sup>2</sup>In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung nach § 3 Abs. 6 Satz 6 1. Halbsatz UStG grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers zuzuordnen (widerlegbare Vermutung). <sup>3</sup>Der befördernde oder versendende Unternehmer kann jedoch anhand von Belegen, z.B. durch eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege und Aufzeichnungen nachweisen, dass er als Lieferer aufgetreten und die Beförderung oder Versendung dementsprechend seiner eigenen Lieferung zuzuordnen ist (§ 3 Abs. 6 Satz 6 2. Halbsatz UStG).

(10) <sup>1</sup>Aus den Belegen im Sinne des Absatzes 9 muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass der Unternehmer die Beförderung oder Versendung in seiner Eigenschaft als Lieferer getätigt hat und nicht als Abnehmer der Vorlieferung. <sup>2</sup>Hiervon kann regelmäßig ausgegangen werden, wenn der Unternehmer unter der USt-IdNr. des Mitgliedstaates auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt, und wenn er auf Grund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Auftraggeber vereinbarten Lieferkonditionen Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen hat. <sup>3</sup>Den Anforderungen an die Lieferkonditionen ist genügt, wenn handelsübliche Lieferklauseln (z.B. Incoterms) verwendet werden. <sup>4</sup>Wird die Beförderung oder Versendung der Lieferung des mittleren Unternehmers zugeordnet, muss dieser die Voraussetzungen der Zuordnung nachweisen (z.B. über den belegmäßigen und den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen für seine Ausfuhrlieferung – §§ 8 bis 17 UStDV – oder innergemeinschaftliche Lieferung – §§ 17a bis 17c UStDV).

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer D 1 in Kassel. <sup>2</sup>D 1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. <sup>3</sup>D 2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller D 3 in Dortmund weiter. <sup>4</sup>D 2 lässt die Maschine durch einen Transportunternehmer bei D 3 abholen und sie von Dortmund unmittelbar nach Spanien transportieren. <sup>5</sup>Dort übergibt sie der Transportunternehmer an SP. <sup>6</sup>Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



a) <sup>1</sup>Es werden keine besonderen Lieferklauseln vereinbart.

<sup>2</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. <sup>3</sup>Die Versendung ist der ersten Lieferung D 3 an D 2 zuzuordnen, da D 2 als mittlerer Unternehmer in der Reihe die Maschine mangels besonderer Lieferklauseln in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Lieferung des D 3 transportieren lässt. <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). <sup>5</sup>Die zweite Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. <sup>6</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen; sie sind daher nach spanischem Recht zu beurteilen. <sup>7</sup>D 2 und D 1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

b) <sup>1</sup>Es werden folgende Lieferklauseln vereinbart: D 2 vereinbart mit D 1 „Lieferung frei Haus Spanien (Lieferklausel DDP)“ und mit D 3 „Lieferung ab Werk Dortmund (Lieferklausel EXW)“. <sup>2</sup>Die vereinbarten Lieferklauseln ergeben sich sowohl aus der Rechnungsdurchschrift als auch aus der Buchhaltung des D 2.

<sup>3</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (D 3 an D 2, D 2 an D 1 und D 1 an SP) ausgeführt. <sup>4</sup>Die Versendung kann in diesem Fall der zweiten Lieferung D 2 an D 1 zugeordnet werden, da D 2 als mittlerer Unternehmer in der Reihe die Maschine in seiner Eigenschaft als Lieferer versendet. <sup>5</sup>Er tritt unter seiner deutschen USt-IdNr. auf und hat wegen



der Lieferklauseln DDP mit seinem Kunden und EXW mit seinem Vorlieferanten Gefahr und Kosten des Transports übernommen. <sup>6</sup>Darüber hinaus kann D 2 nachweisen, dass die Voraussetzungen für die Zuordnung der Versendung zu seiner Lieferung erfüllt sind. <sup>7</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versendung). <sup>8</sup>Die erste Lieferung D 3 an D 2 und die dritte Lieferung D 1 an SP sind ruhende Lieferungen. <sup>9</sup>Da die erste Lieferung der Versendungslieferung vorangeht, gilt sie nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls als in Deutschland ausgeführt (Beginn der Versendung). <sup>10</sup>Für die dritte Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt; sie ist daher nach spanischem Recht zu beurteilen. <sup>11</sup>D 1 muss sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen. <sup>12</sup>Die Registrierung von D 2 in Spanien ist nicht erforderlich.

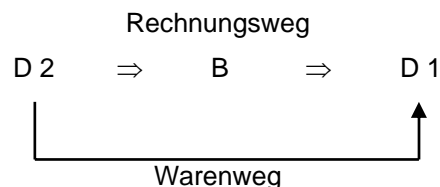
(11) Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend von den Absätzen 7 bis 10 vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird.

#### Auf das Inland beschränkte Warenbewegungen

(12) <sup>1</sup>Die Grundsätze der Absätze 1 bis 10 finden auch bei Reihengeschäften Anwendung, bei denen keine grenzüberschreitende Warenbewegung stattfindet. <sup>2</sup>Ist an solchen Reihengeschäften ein in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland ansässiger Unternehmer beteiligt, muss er sich wegen der im Inland steuerbaren Lieferung stets im Inland steuerlich registrieren lassen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer D 1 aus Essen bestellt eine Maschine bei dem Unternehmer B in Belgien. <sup>2</sup>B bestellt die Maschine seinerseits bei dem Großhändler D 2 in Bielefeld. <sup>3</sup>D 2 lässt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Bielefeld unmittelbar nach Essen an D 1 transportieren.



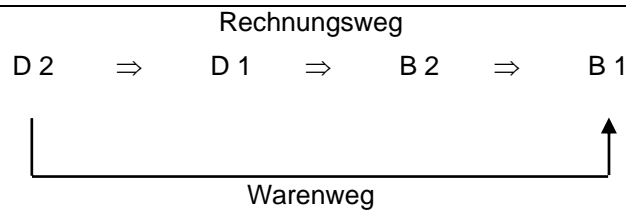
<sup>4</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an B und B an D 1) ausgeführt. <sup>5</sup>Die Versendung ist der ersten Lieferung D 2 an B zuzuordnen, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet. <sup>6</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Bielefeld (Beginn der Versendung). <sup>7</sup>Die zweite Lieferung B an D 1 ist eine ruhende Lieferung. <sup>8</sup>Für diese Lieferung liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Essen (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgt. <sup>9</sup>B muss sich in Deutschland bei dem zuständigen Finanzamt registrieren lassen und seine Lieferung zur Umsatzbesteuerung erklären.

#### Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb

(13) <sup>1</sup>Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstands in das übrige Gemeinschaftsgebiet nur eine innergemeinschaftliche Lieferung im Sinne des § 6a UStG bewirkt werden. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung. <sup>3</sup>Beginnt die Warenbewegung in einem anderen Mitgliedstaat und endet sie im Inland, ist von den beteiligten Unternehmern nur derjenige Erwerber im Sinne des § 1a UStG, an den die Beförderungs- oder Versendungslieferung ausgeführt wird.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer B 1 in Belgien bestellt bei dem ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2 eine dort nicht vorrätige Ware. <sup>2</sup>B 2 gibt die Bestellung an den Großhändler D 1 in Frankfurt weiter. <sup>3</sup>D 1 bestellt die Ware beim Hersteller D 2 in Köln. <sup>4</sup>Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



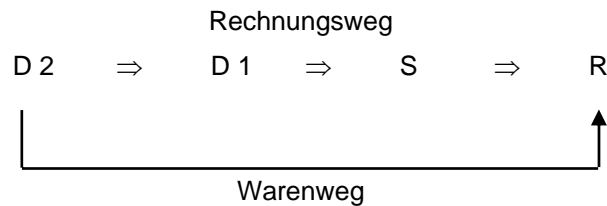
- a) <sup>1</sup>D 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien und übergibt sie dort B 1.
- <sup>2</sup>Es werden nacheinander drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an B 2 und B 2 an B 1) ausgeführt. <sup>3</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Beförderungslieferung. <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). <sup>5</sup>Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. <sup>6</sup>Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). <sup>7</sup>Solange D 1 eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3d Satz 2 UStG). <sup>8</sup>Die zweite Lieferung D 1 an B 2 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. <sup>9</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG jeweils in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgen. <sup>10</sup>Beide Lieferungen sind nach belgischem Recht zu beurteilen. <sup>11</sup>D 1 und B 2 müssen sich in Belgien umsatzsteuerlich registrieren lassen.
- <sup>12</sup>Würde D 1 mit belgischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.
- b) <sup>1</sup>D 1 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien an B 1 und tritt hierbei in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auf.
- <sup>2</sup>Da D 1 in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt, ist die Beförderung der ersten Lieferung (D 2 an D 1) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG). <sup>3</sup>Die Beurteilung entspricht daher der von Fall a.
- c) <sup>1</sup>B 2 befördert die Ware von Köln mit eigenem Lkw unmittelbar nach Belgien an B 1 und tritt hierbei in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auf.
- <sup>2</sup>Da B 2 in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt, ist die Beförderung der zweiten Lieferung (D 1 an B 2) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6 Satz 6 UStG). <sup>3</sup>Diese Lieferung ist die Beförderungslieferung. <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). <sup>5</sup>Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei. <sup>6</sup>Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 2 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). <sup>7</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung B 2 an B 1 sind ruhende Lieferungen. <sup>8</sup>Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. <sup>9</sup>Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland. <sup>10</sup>Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Belgien (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt. <sup>11</sup>Sie ist nach belgischem Recht zu beurteilen.
- d) <sup>1</sup>B 1 holt die Ware bei D 2 in Köln ab und befördert sie von dort mit eigenem Lkw nach Belgien.
- <sup>2</sup>Die Beförderung ist in diesem Fall der dritten Lieferung (B 2 an B 1) zuzuordnen, da der letzte Abnehmer die Ware selbst befördert (Abholfall). <sup>3</sup>Diese Lieferung ist die Beförderungslieferung. <sup>4</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung). <sup>5</sup>Die Lieferung des B 2 ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG steuerfrei. <sup>6</sup>Der Erwerb der Ware unterliegt bei B 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). <sup>7</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die zweite Lieferung D 1 an B 2 sind ruhende Lieferungen. <sup>8</sup>Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG jeweils in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. <sup>9</sup>Beide Lieferungen sind steuerbare und steuerpflichtige Lieferungen in Deutschland. <sup>10</sup>D 2, D 1 und B 2 müssen ihre Lieferungen zur Umsatzbesteuerung erklären.

## Warenbewegungen im Verhältnis zum Drittland

(14) <sup>1</sup>Im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Drittlandsgebiet endet, kann mit der Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes in das Drittlandsgebiet nur eine Ausfuhrlieferung im Sinne des § 6 UStG bewirkt werden. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG kommt demnach nur bei der Beförderungs- oder Versendungslieferung zur Anwendung.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der russische Unternehmer R bestellt eine Werkzeugmaschine bei dem Unternehmer S aus der Schweiz. <sup>2</sup>S bestellt die Maschine bei D 1 in Frankfurt, der die Bestellung an den Hersteller D 2 in Stuttgart weitergibt. <sup>3</sup>S holt die Maschine in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw unmittelbar nach Russland zu R.



<sup>4</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden drei Lieferungen (D 2 an D 1, D 1 an S und S an R) ausgeführt. <sup>5</sup>Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Sätze 5 und 6 UStG der zweiten Lieferung D 1 an S zuzuordnen, da S als mittlerer Unternehmer in der Reihe offensichtlich in seiner Eigenschaft als Abnehmer der Vorlieferung auftritt. <sup>6</sup>Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). <sup>7</sup>Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>8</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 und die dritte Lieferung S an R sind ruhende Lieferungen. <sup>9</sup>Der Lieferort für die erste Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Deutschland (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangeht. <sup>10</sup>Sie ist eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Deutschland. <sup>11</sup>Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt bei ruhenden Lieferungen nicht in Betracht. <sup>12</sup>Der Lieferort für die dritte Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Russland (Ende der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung folgt.

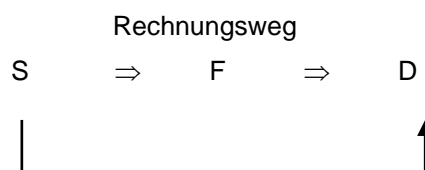
<sup>13</sup>Holt im vorliegenden Fall R die Maschine selbst bei D 2 in Stuttgart ab und befördert sie mit eigenem Lkw nach Russland, ist die Beförderung der dritten Lieferung (S an R) zuzuordnen. <sup>14</sup>Ort der Beförderungslieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Stuttgart (Beginn der Beförderung). <sup>15</sup>Die Lieferung ist bei Nachweis der Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>16</sup>Die erste Lieferung (D 2 an D 1) und die zweite Lieferung (D 1 an S) sind als ruhende Lieferungen jeweils in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sie der Beförderungslieferung vorangehen (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). <sup>17</sup>S muss seine Lieferung beim zuständigen Finanzamt in Deutschland zur Umsatzbesteuerung erklären.

(15) <sup>1</sup>Gelangt im Rahmen eines Reihengeschäfts der Gegenstand der Lieferungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland, kann eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG nur für die Beförderungs- oder Versendungslieferung in Betracht kommen. <sup>2</sup>Dazu muss derjenige Unternehmer, dessen Lieferung im Rahmen des Reihengeschäfts die Beförderung oder Versendung zuzuordnen ist, oder sein Beauftragter zugleich auch Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sein.

(16) Gelangt der Gegenstand der Lieferungen im Rahmen eines Reihengeschäfts aus dem Drittlandsgebiet in das Inland und hat ein Abnehmer in der Reihe oder dessen Beauftragter den Gegenstand der Lieferung eingeführt, sind die der Einfuhr in der Lieferkette vorausgegangenen Lieferungen nach § 4 Nr. 4b steuerfrei.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der deutsche Unternehmer D bestellt bei dem französischen Unternehmer F Computerteile. <sup>2</sup>Dieser bestellt die Computerteile seinerseits bei dem Hersteller S in der Schweiz. <sup>3</sup>S befördert die Teile im Auftrag des F unmittelbar an D nach Deutschland.



## Warenweg

- a) <sup>1</sup>D überführt die Teile in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr, nachdem ihm S die Computerteile übergeben hat.

<sup>2</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden zwei Lieferungen (S an F und F an D) ausgeführt. <sup>3</sup>Die Beförderung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 und Satz 1 UStG der ersten Lieferung S an F zuzuordnen, da S als erster Unternehmer in der Reihe die Computerteile selbst befördert. <sup>4</sup>Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG die Schweiz (Beginn der Beförderung). <sup>5</sup>Die Lieferung des S unterliegt bei der Einfuhr in Deutschland der deutschen Einfuhrumsatzsteuer. <sup>6</sup>Eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG kommt nicht in Betracht, da S als Lieferer der Beförderungslieferung nicht zugleich Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. <sup>7</sup>Die zweite Lieferung (F an D) ist eine ruhende Lieferung. <sup>8</sup>Sie gilt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Deutschland als ausgeführt (Ende der Beförderung), da sie der Beförderung nachfolgt. <sup>9</sup>F führt eine nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfreie Lieferung aus, da seine Lieferung in der Lieferkette der Einfuhr **durch den Abnehmer D** vorausgeht. <sup>10</sup>Eteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D lediglich die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. <sup>11</sup>Ein Abzug der in einer solchen Rechnung des F gesondert ausgewiesenen Steuer als Vorsteuer kommt für D **nur dann** in Betracht, **wenn** diese Steuer gesetzlich geschuldet ist. <sup>12</sup>**Kann F den Nachweis nicht erbringen, dass sein Folgeabnehmer D die Computerteile zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt, muss er die Lieferung an D als steuerpflichtig behandeln.** <sup>13</sup>Die Umsatzsteuer ist dann gesetzlich geschuldet und D kann in diesem Fall die in der Rechnung des F gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG neben der von ihm entrichteten Einfuhrumsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen, vgl. Abschnitt 199 Abs. 10 Satz 3.

- b) <sup>1</sup>Die Computerteile werden bereits bei Grenzübertritt für F in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr überführt.

<sup>2</sup>Es liegt wie im Fall a) ein Reihengeschäft vor, bei dem die (Beförderungs-)Lieferung des S an F mit Beginn der Beförderung in der Schweiz (§ 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG) und die ruhende Lieferung des F an D am Ende der Beförderung in Deutschland ausgeführt wird (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG). <sup>3</sup>Im Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr hat F die Verfügungsmacht über die eingeführten Computerteile, weil die Lieferung von S an ihn bereits in der Schweiz und seine Lieferung an D erst mit der Übergabe der Waren an D im Inland als ausgeführt gilt. <sup>4</sup>Die angefallene Einfuhrumsatzsteuer kann daher von F als Vorsteuer abgezogen werden. <sup>5</sup>Die Lieferung des F an D ist nicht nach § 4 Nr. 4b UStG steuerfrei, da sie innerhalb der Lieferkette der Einfuhr nachgeht. <sup>6</sup>Eteilt F dem D eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, kann D diese unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

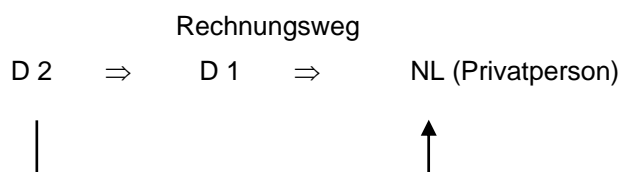
(17) Die Absätze 14 bis 16 gelten entsprechend, wenn bei der Warenbewegung vom Inland in das Drittlandsgebiet (oder umgekehrt) das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates berührt wird.

## Reihengeschäfte mit privaten Endabnehmern

(18) <sup>1</sup>An Reihengeschäften können auch Nichtunternehmer als letzte Abnehmer in der Reihe beteiligt sein. <sup>2</sup>Die Grundsätze der Absätze 1 bis 11 sind auch in diesen Fällen anzuwenden. <sup>3</sup>Wenn der letzte Abnehmer im Rahmen eines Reihengeschäfts, bei dem die Warenbewegung im Inland beginnt und im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet (oder umgekehrt), nicht die subjektiven Voraussetzungen für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erfüllt und demzufolge nicht mit einer USt-IdNr. auftritt, ist § 3c UStG zu beachten, wenn der letzten Lieferung in der Reihe die Beförderung oder Versendung zugeordnet wird; dies gilt nicht, wenn der private Endabnehmer den Gegenstand abholt.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der niederländische Privatmann NL kauft für sein Einfamilienhaus in Venlo Möbel beim Möbelhaus D 1 in Köln. <sup>2</sup>D 1 bestellt die Möbel bei der Möbelfabrik D 2 in Münster. <sup>3</sup>D 2 versendet die Möbel unmittelbar zu NL nach Venlo. <sup>4</sup>D 1 und D 2 treten jeweils unter ihrer deutschen USt-IdNr. auf.



## Warenweg

<sup>5</sup>Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander zwei Lieferungen (D 2 an D 1 und D 1 an NL) ausgeführt. <sup>6</sup>Die erste Lieferung D 2 an D 1 ist die Versandungslieferung, da D 2 als erster Unternehmer in der Reihe den Transport durchführen lässt. <sup>7</sup>Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG in Deutschland (Beginn der Versandung). <sup>8</sup>Die Lieferung ist im Inland steuerbar und steuerpflichtig, da D 1 ebenfalls mit deutscher USt-IdNr. auftritt. <sup>9</sup>Der Erwerb der Ware unterliegt bei D 1 der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in den Niederlanden, weil die innergemeinschaftliche Warenbewegung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG). <sup>10</sup>Solange D 1 einen innergemeinschaftlichen Erwerb in den Niederlanden nicht nachweisen kann, hat er einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Deutschland zu besteuern (§ 3d Satz 2 UStG). <sup>11</sup>Die zweite Lieferung D 1 an NL ist eine ruhende Lieferung. <sup>12</sup>Die Lieferung des D 1 an NL fällt deshalb nicht unter die Regelung des § 3c UStG. <sup>13</sup>Der Lieferort für diese Lieferung liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in den Niederlanden (Ende der Versandung), da sie der Versandungslieferung folgt. <sup>14</sup>Die Lieferung ist nach niederländischem Recht zu beurteilen. <sup>15</sup>D 1 muss sich in den Niederlanden umsatzsteuerlich registrieren lassen.

<sup>16</sup>Würde D 1 mit niederländischer USt-IdNr. auftreten, wäre die Lieferung des D 2 an D 1 als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei, wenn D 2 die Voraussetzungen hierfür nachweist.

<sup>17</sup>Würde die Versandung im vorliegenden Fall allerdings der zweiten Lieferung (D 1 an NL) zuzuordnen sein, wäre diese Lieferung nach § 3c UStG zu beurteilen, da der Gegenstand vom Lieferer in einen anderen Mitgliedstaat versendet wird und der Abnehmer NL als Privatperson nicht zu den in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen gehört.

### 32. Dienstleistungskommission (§ 3 Abs. 11 UStG)

(1) <sup>1</sup>Wird ein Unternehmer (Auftragnehmer) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen und für fremde Rechnung (Dienstleistungskommission), gilt diese sonstige Leistung als an ihn und von ihm erbracht. <sup>2</sup>Dabei wird eine Leistungskette fingiert. <sup>3</sup>Sie behandelt den Auftragnehmer als Leistungsempfänger und zugleich Leistenden. <sup>4</sup>Die Dienstleistungskommission erfasst die Fälle des sog. Leistungseinkaufs und des sog. Leistungsverkaufs. <sup>5</sup>Ein sog. Leistungseinkauf liegt vor, wenn ein von einem Auftraggeber bei der Beschaffung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung durch einen Dritten erbringen lässt. <sup>6</sup>Ein sog. Leistungsverkauf liegt vor, wenn ein von einem Auftraggeber bei der Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt.

(2) <sup>1</sup>Die Leistungen der Leistungskette, d.h. die an den Auftragnehmer erbrachte und die von ihm ausgeführte Leistung, werden bezüglich ihres Leistungsinhalts gleich behandelt. <sup>2</sup>Die Leistungen werden zum selben Zeitpunkt erbracht. <sup>3</sup>Im Übrigen ist jede der beiden Leistungen unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehung gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen. <sup>4</sup>Dies gilt z.B. in den Fällen des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG (Option). <sup>5</sup>**Fingiert ein Unternehmer bei der Erbringung einer steuerfreien sonstigen Leistung als Strohmann für einen Dritten („Hintermann“), liegt ein Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 11 UStG vor mit der Folge, dass auch die Besorgungsleistung des Hintermanns steuerfrei zu behandeln ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. 9. 2005, V R 52/01, BStBl II S. 278).**

(3) <sup>1</sup>Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. <sup>2</sup>Dies kann z.B. für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften von Bedeutung sein (vgl. z.B. § 4 Nr. 19 Buchstabe a UStG) oder für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung, wenn er davon abhängig ist, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird. <sup>3</sup>Die Steuer kann nach § 13 UStG für die jeweilige Leistung zu unterschiedlichen Zeitpunkten entstehen; z.B. wenn der Auftraggeber der Leistung die Steuer nach vereinbarten und der Auftragnehmer die Steuer nach vereinnahmten Entgelten berechnet. <sup>4</sup>Außerdem ist z.B. zu berücksichtigen, ob die an der Leistungskette Beteiligten Nichtunternehmer, Kleinunternehmer (§ 19 UStG), Land- und Forstwirte, die für ihren Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, sind.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Bauunternehmer G besorgt für den Bauherrn B die sonstige Leistung des Handwerkers C, für dessen Umsätze die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird.

<sup>2</sup>Das personenbezogene Merkmal – Kleinunternehmer – des C ist nicht auf den Bauunternehmer G übertragbar. <sup>3</sup>Die Leistung des G unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

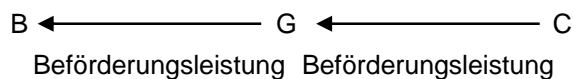
(4) <sup>1</sup>Die zivilrechtlich vom Auftragnehmer an den Auftraggeber erbrachte Besorgungsleistung bleibt umsatzsteuerrechtlich ebenso wie beim Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 3 UStG unberücksichtigt. <sup>2</sup>Der Auftragnehmer erbringt im Rahmen einer Dienstleistungskommission nicht noch eine (andere) Leistung (Vermittlungsleistung). <sup>3</sup>Der Auftragnehmer darf für die vereinbarte Geschäftsbesorgung keine Rechnung erstellen. <sup>4</sup>Eine solche Rechnung, in der die Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist, führt zu einer Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG. <sup>5</sup>Soweit der Auftragnehmer im eigenen Namen für fremde Rechnung auftritt, findet § 25 UStG keine Anwendung.

**(5) <sup>1</sup>Erbringen Sanierungsträger, die ihre Aufgaben nach § 159 Abs. 1 BauGB im eigenen Namen und für Rechnung der auftraggebenden Körperschaften des öffentlichen Rechts (Gemeinden) als deren Treuhänder erfüllen, Leistungen nach § 157 BauGB und beauftragen sie zur Erbringung dieser Leistungen andere Unternehmer, gelten die von den beauftragten Unternehmern erbrachten Leistungen als an den Sanierungsträger und von diesem an die treugebende Gemeinde erbracht. <sup>2</sup>Satz 1 gilt entsprechend für vergleichbare Leistungen der Entwicklungsträger nach § 167 BauGB.**

(6) Beispiele zur sog. Leistungseinkaufskommission:

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Spediteur G besorgt für den im Inland ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die inländische Beförderung eines Gegenstands von München nach Berlin. <sup>2</sup>Die Beförderungsleistung bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C. <sup>3</sup>Da G in die Erbringung einer Beförderungsleistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht.

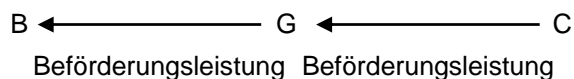


<sup>4</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>5</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

<sup>6</sup>C erbringt an G eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung (§ 3b UStG). <sup>7</sup>G hat gegenüber B ebenfalls eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung abzurechnen.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Spediteur G besorgt für den in Frankreich ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die Beförderung eines Gegenstands von Paris nach München. <sup>2</sup>Die Beförderungsleistung bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C. <sup>3</sup>G und C verwenden jeweils ihre deutsche, B seine französische USt-IdNr.



<sup>4</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>5</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

<sup>6</sup>C erbringt an G eine in Deutschland steuerbare Beförderungsleistung (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>7</sup>G hat gegenüber B eine nach § 3b Abs. 3 Sätze 1 und 2 UStG in Frankreich steuerbare Beförderungsleistung abzurechnen.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der private Endverbraucher E beauftragt das im Inland ansässige Reisebüro R mit der Beschaffung der für die Reise notwendigen Betreuungsleistungen durch das Referenzunternehmen D mit Sitz im Drittland. <sup>2</sup>R besorgt diese sonstige Leistung im eigenen Namen, für Rechnung des E.

<sup>3</sup>Da R in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht.



### Betreuungsleistung Betreuungsleistung

<sup>4</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>5</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich. <sup>6</sup>Die Leistungen der Leistungskette, d.h. die an R erbrachte und die von R ausgeführte Leistung, werden bezüglich des Leistungsinhalts gleich behandelt. <sup>7</sup>Im Übrigen ist jede der beiden Leistungen unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehungen gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen (vgl. Absatz 2).

<sup>8</sup>Die von D an R erbrachte Betreuungsleistung wird als sonstige Leistung an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG), also im Drittlandsgebiet. <sup>9</sup>Diese Leistung ist in Deutschland nicht steuerbar. <sup>10</sup>R erbringt nach § 3 Abs. 11 UStG ebenfalls eine Betreuungsleistung, die nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland ausgeführt wird. <sup>11</sup>Sie ist damit steuerbar und, soweit keine Steuerbefreiung greift, steuerpflichtig.

<sup>12</sup>§ 25 UStG findet in diesem Fall keine Anwendung (vgl. Absatz 4 Satz 5).

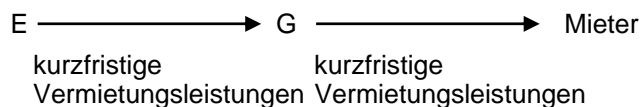
(7) Beispiele zur sog. Leistungsverkaufskommission:

#### Kurzfristige Vermietung von Ferienhäusern

##### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Eigentümer E eines im Inland belegenen Ferienhauses beauftragt G mit Sitz im Inland im eigenen Namen und für Rechnung des E, Mieter für kurzfristige Ferientaufenthalte in seinem Ferienhaus zu besorgen.

<sup>2</sup>Da G in die Erbringung sonstiger Leistungen (kurzfristige – steuerpflichtige – Vermietungsleistungen nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gelten die Leistungen als an ihn und von ihm erbracht.



<sup>3</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>4</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

<sup>5</sup>Die Vermietungsleistungen des E an G sind im Inland steuerbar (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG) und als kurzfristige Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) steuerpflichtig.

<sup>6</sup>G erbringt steuerbare und steuerpflichtige Vermietungsleistungen an die Mieter (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG).

##### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch befindet sich das Ferienhaus des E in Belgien.

<sup>2</sup>Die Vermietungsleistungen des E an G und die Vermietungsleistungen des G an die Mieter sind im Inland nicht steuerbar. <sup>3</sup>Der Ort der sonstigen Leistungen ist nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG Belgien (Belegenheitsort). <sup>4</sup>Die Besteuerung von E und G in Belgien erfolgt nach belgischem Recht.

##### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch ist G Unternehmer mit Sitz in Belgien.

<sup>2</sup>Die Vermietungsleistungen des E an G und die Vermietungsleistungen des G an die Mieter sind im Inland steuerbar (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG) und als kurzfristige Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) steuerpflichtig. <sup>3</sup>G muss sich in Deutschland für Zwecke der Umsatzbesteuerung registrieren lassen, soweit die Mieter Nichtunternehmer sind. <sup>4</sup>Ist ein Mieter Unternehmer oder juristische Person des öffentlichen Rechts, schuldet dieser als Leistungsempfänger die Steuer, auch wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen worden ist (§ 13b Abs. 1 und 2 UStG).

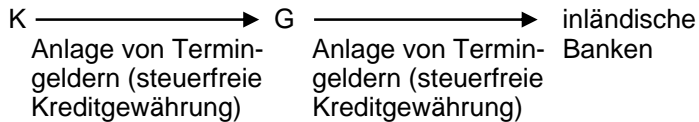
---

 Leistungen in der Kreditwirtschaft

## Beispiel 4:

<sup>1</sup>Ein nicht im Inland ansässiges Kreditinstitut K (ausländischer Geldgeber) beauftragt eine im Inland ansässige GmbH G mit der Anlage von Termingeldern im eigenen Namen für fremde Rechnung bei inländischen Banken.

<sup>2</sup>Da G als Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung (Kreditgewährungsleistung im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG) eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt die Leistung als an sie und von ihr erbracht.



<sup>3</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>4</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

<sup>5</sup>K erbringt an G und G an die inländischen Banken durch die Kreditgewährung im Inland steuerbare (§ 3a Abs. 3 i.V.m. Abs. 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG), jedoch steuerfreie Leistungen (§ 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG).

**Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände**

## Beispiel 5:

<sup>1</sup>Ein im Inland ansässiger Netzbetreiber T beauftragt eine im Inland ansässige GmbH G mit der Vermietung von Telekommunikationsanlagen (ohne Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten von Übertragungskapazitäten) im eigenen Namen für fremde Rechnung an den im Ausland ansässigen Unternehmer U.

<sup>2</sup>Da G als Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung (Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände) eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung handelt, gilt die Leistung als an sie und von ihr erbracht.



<sup>3</sup>Die Leistungskette wird fingiert. <sup>4</sup>Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich. <sup>5</sup>Die Leistungen der Leistungskette, d.h. die an G erbrachte und die von G ausgeführte Leistung, werden bezüglich des Leistungsinhalts gleich behandelt. <sup>6</sup>Im Übrigen ist jede der beiden Leistungen unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehungen gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen (vgl. Absatz 2).

<sup>7</sup>T erbringt an G durch die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände im Inland steuerbare (§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 11 UStG) und, soweit keine Steuerbefreiung greift, steuerpflichtige Leistungen.

<sup>8</sup>G erbringt an den im Ausland ansässigen U durch die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände nicht im Inland steuerbare (§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 11 UStG) Leistungen.

Zu § 3a UStG  
(§ 1 UStDV)

**33. Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG**

(1) <sup>1</sup>Der Leistungsort bestimmt sich nur nach § 3a Abs. 1 UStG, wenn kein Tatbestand des § 3a Abs. 2 bis 5 UStG, des § 3b UStG oder des § 3f UStG vorliegt. <sup>2</sup>Maßgeblich ist grundsätzlich der Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (vgl. § 21 AO). <sup>3</sup>Ist dieser Ort bei natürlichen Personen nicht eindeutig bestimmbar, kommen als Leistungsort der Wohnsitz des Unternehmers (§ 8 AO) oder der Ort seines gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) in Betracht. <sup>4</sup>Bei Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen ist der Ort der Geschäftsleitung



(§ 10 AO) maßgeblich. <sup>5</sup>Der Ort einer einheitlichen sonstigen Leistung liegt nach § 3a Abs. 1 UStG auch dann an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, wenn einzelne Leistungsteile nicht von diesem Ort aus erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. 3. 1992, V R 16/88, BStBl II S. 929).

(2) <sup>1</sup>Der Ort einer Betriebsstätte ist nach § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG Leistungsort, wenn die sonstige Leistung von dort ausgeführt wird, d.h. die sonstige Leistung muss der Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sein. <sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass das Umsatzgeschäft von der Betriebsstätte aus abgeschlossen wurde. <sup>4</sup>Wird ein Umsatz sowohl an dem Ort, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, als auch von einer Betriebsstätte ausgeführt, ist der Leistungsort nach dem Ort zu bestimmen, an dem die sonstige Leistung überwiegend erbracht wird.

(3) <sup>1</sup>Betriebsstätte im Sinne des Umsatzsteuerrechts ist jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit des Unternehmers dient. <sup>2</sup>Eine solche Einrichtung oder Anlage kann aber nur dann als Betriebsstätte angesehen werden, wenn sie über einen ausreichenden Mindestbestand an Personal- und Sachmitteln verfügt, der für die Erbringung der betreffenden Dienstleistungen erforderlich ist. <sup>3</sup>Außerdem muss die Einrichtung oder Anlage einen hinreichenden Grad an Beständigkeit sowie eine Struktur aufweisen, die von der personellen und technischen Ausstattung her eine autonome Erbringung der jeweiligen Dienstleistungen ermöglicht (vgl. hierzu EuGH-Urteile vom 4. 7. 1985, Rs. 168/84, EuGHE S. 2251, vom 2. 5. 1996, C-231/94, EuGHE I S. 2395, vom 17. 7. 1997, C-190/95, EuGHE I S. 4383, und vom 20. 2. 1997, C-260/95, EuGHE I S. 1005). <sup>4</sup>Eine solche beständige Struktur liegt z.B. vor, wenn die Einrichtung über eine Anzahl von Beschäftigten verfügt, von hier aus Verträge abgeschlossen werden können, Rechnungslegung und Aufzeichnungen dort erfolgen und Entscheidungen getroffen werden, z.B. über den Wareneinkauf. <sup>5</sup>Betriebsstätte kann auch eine Organgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein. <sup>6</sup>Der Ort sonstiger Leistungen, die an Bord eines Schiffes tatsächlich von einer dort belegenen Betriebsstätte erbracht werden, bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG. <sup>7</sup>Hierzu können z.B. Leistungen in den Bereichen Friseurhandwerk, Kosmetik, Massage, Fotoentwicklung, Barbetrieb und Landausflüge gehören.

(4) <sup>1</sup>Nach § 3a Abs. 1 UStG richtet sich der Ort der sonstigen Leistung z.B. in folgenden Fällen:

- Reiseleistungen (§ 25 Abs. 1 Satz 4 UStG),
- Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern (vgl. BFH-Urteil vom 23. 9. 1993, V R 132/99, BStBl 1994 II S. 272),
- Leistungen der Handelsvertreter – ausgenommen die unter § 3a Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 4 sowie Abs. 4 Nr. 10 **und § 3b Abs. 5 und 6** UStG fallenden Vermittlungsleistungen,
- Leistungen der Vermögensverwalter und Testamentsvollstrecker,
- Leistungen der Notare, soweit sie nicht Grundstücksgeschäfte beurkunden (vgl. Abschnitt 34 Abs. 6 und 8) oder nicht selbständige Beratungsleistungen erbringen (vgl. Abschnitt 39 Abs. 11),
- sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG, wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer und innerhalb der EG ansässig ist (vgl. jedoch Abschnitt 42),
- **sonstige Leistungen eines Rennserviceunternehmens, das Rennfahrzeuge bei Autorennen einsetzt sowie Equipment und Rennfahrzeuge bei Sport- und Werbeveranstaltungen bereithält,**
- **sonstige Leistungen im Rahmen einer Bestattung, soweit diese Leistungen als einheitliche Leistungen (vgl. Abschnitt 29) anzusehen sind (vgl. Artikel 4 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABI. EU 2005 Nr. L 288 S. 1).**

(5) Zur Sonderregelung für den Ort der sonstigen Leistung nach § 1 UStDV wird auf Abschnitt 42 verwiesen.

### **33a. Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln**

(1) § 3a Abs. 1 UStG gilt auch für den Ort der sonstigen Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln, da die Vermietung dieser Gegenstände von der Regelung nach § 3a Abs. 3 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG ausgenommen ist (vgl. jedoch Abschnitt 42 Abs. 3).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein kanadischer Staatsbürger tritt eine Europareise in München an und mietet ein Kraftfahrzeug bei einer Firma mit Sitz in München. <sup>2</sup>Das Fahrzeug soll sowohl im Inland als auch im Ausland genutzt werden.

<sup>3</sup>Die Vermietung des Kraftfahrzeugs durch einen im Inland ansässigen Unternehmer ist insgesamt steuerbar, auch wenn das vermietete Beförderungsmittel während der Vermietung im Ausland genutzt wird.

(2) <sup>1</sup>Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen. <sup>2</sup>Zu den Beförderungsmitteln gehören auch Auflieger, Sattelanhänger, Fahrzeuganhänger, **Eisenbahnwaggons**, Elektro-Caddywagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen (vgl. jedoch Abschnitt 34 Abs. 4). <sup>3</sup>Keine Beförderungsmittel sind z.B. Bagger, Planiermaschinen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Schwimmrammen, Container, militärische Kampffahrzeuge, z.B. Kriegsschiffe – ausgenommen Versorgungsfahrzeuge –, Kampfflugzeuge, Panzer. <sup>4</sup>Unabhängig hiervon kann jedoch mit diesen Gegenständen eine Beförderungsleistung ausgeführt werden.

(3) Als Vermietung von Beförderungsmitteln gilt auch die Überlassung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer zur privaten Nutzung sowie die Überlassung eines Rundfunk- oder Fernsehübertragungswagens oder eines sonstigen Beförderungsmittels inländischer und ausländischer Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander.

(4) <sup>1</sup>Wird eine Segel- oder Motoryacht ohne Besatzung verchartert, ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. <sup>2</sup>Bei einer Vercharterung mit Besatzung ohne im Chartervertrag festgelegte Reiseroute ist ebenfalls eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn die Yacht mit Besatzung an eine geschlossene Gruppe vermietet wird, die mit dem Vercharterer vorher die Reiseroute festgelegt hat, diese Reiseroute aber im Verlauf der Reise ändern oder in anderer Weise auf den Ablauf der Reise Einfluss nehmen kann. <sup>4</sup>Eine Beförderungsleistung ist dagegen anzunehmen, wenn nach dem Chartervertrag eine bestimmte Beförderung geschuldet wird und der Unternehmer diese unter eigener Verantwortung vornimmt, z.B. bei einer vom Vercharterer organisierten Rundreise mit Teilnehmern, die auf Ablauf und nähere Ausgestaltung der Reise keinen Einfluss haben.

### 34. Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück

(1) <sup>1</sup>Für den Ort einer sonstigen Leistung – einschließlich Werkleistung – im Zusammenhang mit einem Grundstück ist die Lage des Grundstücks entscheidend. <sup>2</sup>Als Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG ist auch der Meeresboden anzusehen. <sup>3</sup>Zu einem Grundstück gehören auch dessen wesentliche Bestandteile (§ 94 BGB). <sup>4</sup>Das gilt auch für wesentliche Bestandteile, die ertragsteuerlich selbständige Wirtschaftsgüter sind. <sup>5</sup>Auch sonstige Leistungen an Scheinbestandteilen (§ 95 BGB) stehen im Zusammenhang mit einem Grundstück. <sup>6</sup>Dies gilt jedoch nicht für sonstige Leistungen am Zubehör (§ 97 BGB).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Industrieunternehmer hat anderen Unternehmern übertragen: die Pflege der Grünflächen des Betriebsgrundstücks, die Gebäudereinigung, die Wartung der Heizungsanlage und die Pflege und Wartung der Aufzugsanlagen.

<sup>2</sup>Es handelt sich in allen Fällen um sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit einem Grundstück stehen.

(2) <sup>1</sup>Die sonstige Leistung muss nach Sinn und Zweck der Vorschrift in engem Zusammenhang mit dem Grundstück stehen. <sup>2</sup>Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht.

(3) <sup>1</sup>Zu den in § 4 Nr. 12 UStG der Art nach bezeichneten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG), gehört die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücken. <sup>2</sup>Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. <sup>3</sup>Es kommt nicht darauf an, ob die Vermietungs- oder Verpachtungsleistung nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei ist. <sup>4</sup>Auch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer bereithält, um kurzfristig Fremde zu beherbergen, die Vermietung von Plätzen, um Fahrzeuge abzustellen, die

Überlassung von Wasser- und Bootsliegeplätzen für Sportboote (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1991, V R 46/88, BStBl 1992 II S. 368), die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen, die entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 3. 1996, V R 29/95, BStBl II S. 341) und die Überlassung von Räumlichkeiten für Aufnahme- und Sendezwecke von inländischen und ausländischen Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander fallen unter § 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG. <sup>5</sup>Das gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile oder Scheinbestandteile eines Grundstücks sind.

(4) <sup>1</sup>Die Überlassung von Camping-, Park- und Bootsliegeplätzen steht auch dann im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn sie nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 4. 12. 1980, V R 60/79, BStBl 1981 II S. 231, bürgerlich-rechtlich nicht auf einem Mietvertrag beruht. <sup>2</sup>Vermieten Unternehmer Wohnwagen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind und ausschließlich zum stationären Gebrauch als Wohnung überlassen werden, ist die Vermietung als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG). <sup>3</sup>Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Wohnwagen nicht fest mit dem Grund und Boden verbunden sind und deshalb auch als Beförderungsmittel verwendet werden könnten. <sup>4</sup>Maßgebend ist nicht die abstrakte Eignung eines Gegenstandes als Beförderungsmittel. <sup>5</sup>Entscheidend ist, dass die Wohnwagen nach dem Inhalt der abgeschlossenen Mietverträge nicht als Beförderungsmittel, sondern zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden. <sup>6</sup>Das gilt ferner in den Fällen, in denen die Vermietung der Wohnwagen nicht die Überlassung des jeweiligen Standplatzes umfasst und die Mieter deshalb über die Standplätze besondere Verträge mit den Inhabern der Campingplätze abschließen müssen.

(5) Zu den Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art zählen auch die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund eines auf Übertragung des Eigentums gerichteten Vertrages oder Vorvertrages (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b UStG) sowie die Bestellung und Veräußerung von Dauerwohnrechten und Dauernutzungsrechten (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe c UStG).

(6) <sup>1</sup>Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG) gehören die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen sowie der Notare bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen **und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind und deshalb zwingend einer notariellen Beurkundung bedürfen, z.B. Bestellung einer Grundschuld.** <sup>2</sup>Wegen der selbständigen Beratungsleistungen der Notare siehe Abschnitt 39 Abs. 11.

(7) <sup>1</sup>Zu den sonstigen Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder der Ausführung von Bauleistungen dienen (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe c UStG), gehören z.B. die Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgergesellschaften, Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen. <sup>2</sup>Dazu gehören ferner Leistungen zum Aufsuchen oder Gewinnen von Bodenschätzen. <sup>3</sup>In Betracht kommen Leistungen aller Art, die sonstige Leistungen sind. <sup>4</sup>Die Vorschrift erfasst auch die Begutachtung von Grundstücken.

(8) <sup>1</sup>Im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen auch die Einräumung dinglicher Rechte, z.B. dinglicher Nießbrauch, Dienstbarkeiten, Erbbaurechte, sowie sonstige Leistungen, die dabei ausgeführt werden, z.B. Beurkundungsleistungen eines Notars. <sup>2</sup>Unter die Vorschrift fällt ferner die Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, Wohnungen, Ferienhäusern, Hotelzimmern.

(9) Nicht im engen Zusammenhang mit einem Grundstück stehen folgende Leistungen, sofern sie selbständige Leistungen sind:

1. der Verkauf von Anteilen und die Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Grundstücksgesellschaften;
2. die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z.B. durch Zeitungen;
3. die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung;
4. die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.

---

**34a. Ort der sonstigen Leistungen bei Messen und Ausstellungen**

Sonstige Leistungen der Veranstalter von Messen und Ausstellungen an die Aussteller

(1) <sup>1</sup>Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. <sup>2</sup>Diese Leistungen werden im Rahmen eines Vertrages besonderer Art (vgl. Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 1) dort ausgeführt, wo die Standflächen liegen (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG). <sup>3</sup>Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für folgende Leistungen der Veranstalter an die Aussteller:

1. Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschließlich der üblichen Nebenleistungen;
2. Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

<sup>4</sup>Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongresszentren anzusehen. <sup>5</sup>Übliche Nebenleistungen sind z.B. die Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste.

(2) <sup>1</sup>In der Regel erbringen die Veranstalter neben der Überlassung von Standflächen usw. eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller. <sup>2</sup>**Handelt es sich um eine einheitliche Leistung (vgl. Abschnitt 29), ist diese sonstige Leistung als ähnliche Tätigkeit nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG anzusehen (vgl. EuGH-Urteil vom 9. 3. 2006, C-114/05, EuGHE I S. 2427).** <sup>3</sup>Es kann sich insbesondere um folgende sonstige Leistungen der Veranstalter handeln:

1. <sup>1</sup>Technische Versorgung der überlassenen Stände. <sup>2</sup>Hierzu gehören z.B.
  - a) Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex, Internetzugang und Lautsprecheranlagen,
  - b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen;
2. <sup>1</sup>Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. <sup>2</sup>Unter die „Planung“ fallen insbesondere Architektenleistungen, z.B. Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. <sup>3</sup>Zur „Gestaltung“ zählt z.B. die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes;
3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschließlich Miet-System-Ständen;
4. Standbetreuung und Standbewachung;
5. Reinigung von Ständen;
6. Überlassung von Garderoben und Schließfächern auf dem Messegelände;
7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittskarten;
8. Überlassung von Telefonapparaten, Telefaxgeräten und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller;
9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen;
10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände;
11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen;
12. Übersetzungsdienste;
13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemaßnahmen.

**(3) Werden die in Absatz 2 Satz 3 bezeichneten sonstigen Leistungen als selbständige Leistungen einzeln erbracht, gilt Folgendes:**

1. <sup>1</sup>Die in Absatz 2 Nr. 1 bis 7 bezeichneten Leistungen fallen unter § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG. <sup>2</sup>Wegen der sonstigen Leistungen, die die Planung und den Aufbau eines Messestandes betreffen, vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 24. 11. 1994, V R 39/92, BStBl 1995 II S. 151.
2. Die in Absatz 2 Nr. 8 bezeichneten sonstigen Leistungen fallen unter § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG.

3. Die in Absatz 2 Nr. 9 und 10 bezeichneten sonstigen Leistungen fallen unter § 3a Abs. 1 UStG.
4. Die in Absatz 2 Nr. 11 bezeichneten Beförderungsleistungen fallen unter § 3b Abs. 1 oder 3 UStG.
5. Die in Absatz 2 Nr. 11 bezeichnete Lagerung von Ausstellungsgegenständen fällt unter § 3b Abs. 2 oder 4 UStG.
6. Die in Absatz 2 Nr. 12 bezeichneten Leistungen fallen unter § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG.
7. Die in Absatz 2 Nr. 13 bezeichneten Leistungen fallen unter § 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG.

#### Sonstige Leistungen ausländischer Durchführungsgesellschaften

(4) <sup>1</sup>Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch Gemeinschaftsausstellungen durchgeführt, z.B. von Ausstellern, die in demselben ausländischen Staat ansässig sind. <sup>2</sup>Vielfach ist in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das im eigenen Namen die Gemeinschaftsausstellung organisiert (sog. Durchführungsgesellschaft). <sup>3</sup>In diesen Fällen erbringt der Veranstalter die in den Absätzen 1 und 2 bezeichneten sonstigen Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft. <sup>4</sup>Diese erbringt die sonstigen Leistungen an die an der Gemeinschaftsausstellung beteiligten Aussteller. <sup>5</sup>Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der Durchführungsgesellschaft gelten die Ausführungen in den Absätzen 1 bis 3 entsprechend. <sup>6</sup>**Zur Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers bei Leistungen im Ausland ansässiger Durchführungsgesellschaften vgl. Abschnitt 182a Abs. 27.**

(5) <sup>1</sup>Einige ausländische Staaten beauftragen mit der Organisation von Gemeinschaftsausstellungen keine Durchführungsgesellschaft, sondern eine staatliche Stelle, z.B. ein Ministerium. <sup>2</sup>Im Inland werden die ausländischen staatlichen Stellen vielfach von den Botschaften oder Konsulaten der betreffenden ausländischen Staaten vertreten. <sup>3</sup>Im Übrigen werden Gemeinschaftsausstellungen entsprechend den Ausführungen in Absatz 4 durchgeführt. <sup>4</sup>Hierbei erheben die ausländischen staatlichen Stellen von den einzelnen Ausstellern ihres Landes Entgelte, die sich in der Regel nach der beanspruchten Ausstellungsfläche richten. <sup>5</sup>Bei dieser Gestaltung sind die ausländischen staatlichen Stellen als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen. <sup>6</sup>Die Ausführungen in **Absatz 4** gelten deshalb für die ausländischen staatlichen Stellen entsprechend.

#### Sonstige Leistungen anderer Unternehmer

- (6) Erbringen andere Unternehmer als die Veranstalter einzelne der in Absatz 2 bezeichneten sonstigen Leistungen an die Aussteller oder an Durchführungsgesellschaften, **gilt Absatz 3 entsprechend.**

### 35. (unbesetzt)

#### 36. Ort der Tätigkeit

(1) <sup>1</sup>Die Regelung des § 3a Abs. 2 Nr. 3 UStG gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen. <sup>2</sup>Bei diesen Leistungen bestimmt **sich der Leistungsort danach, wo die sonstige Leistung tatsächlich bewirkt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 9. 3. 2006, C-114/05, EuGHE I S. 2427).** <sup>3</sup>Der Ort, an dem der Erfolg eintritt oder die sonstige Leistung sich auswirkt, ist ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 4. 4. 1974, V R 161/72, BStBl II S. 532). <sup>4</sup>Durch das Wort „jeweils“ wird klargestellt, dass es nicht entscheidend darauf ankommt, wo der Unternehmer, z.B. Künstler, im Rahmen seiner Gesamttätigkeit überwiegend tätig wird, sondern dass der einzelne Umsatz zu betrachten ist. <sup>5</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer im Rahmen einer Veranstaltung tätig wird.

(2) <sup>1</sup>Leistungen, die im Zusammenhang mit Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG unerlässlich sind, werden an dem Ort erbracht, an dem diese Leistungen tatsächlich bewirkt werden. <sup>2</sup>Hierzu können auch tontechnische Leistungen im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen gehören (EuGH-Urteil vom 26. 9. 1996, C-327/94, EuGHE I 1996 S. 4595, BStBl 1998 II S. 313).

(3) Bei den Leistungen nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG – insbesondere den künstlerischen und wissenschaftlichen Leistungen – ist zu beachten, dass sich im Falle der

Übertragung von Nutzungsrechten an Urheberrechten und ähnlichen Rechten der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 1 UStG bestimmt (vgl. Abschnitt 39 Abs. 1 und 2).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Sänger gibt auf Grund eines Vertrags mit einer Konzertagentur ein Konzert im Inland. <sup>2</sup>Auf Grund eines anderen Vertrags mit dem Sänger zeichnet eine ausländische Schallplattengesellschaft das Konzert auf.

<sup>3</sup>Der Ort der Leistung für das Konzert befindet sich nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG im Inland, da es sich um eine künstlerische Leistung handelt. <sup>4</sup>Mit der Aufzeichnung des Konzerts für eine Schallplattenproduktion überträgt der Sänger Nutzungsrechte an seinem Urheberrecht im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 22. 3. 1979, V R 128/70, BStBl II S. 598).

<sup>5</sup>Für den Ort dieser Leistung ist § 3a Abs. 3 UStG maßgeblich.

<sup>6</sup>Zur Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urheberrechtsgesetz ergeben, vgl. Abschnitt 39 Abs. 1 und 2 und Abschnitt 168.

(4) <sup>1</sup>Die Frage, ob bei einem wissenschaftlichen Gutachten eine wissenschaftliche Leistung nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG oder eine Beratung nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG vorliegt, ist nach dem Zweck zu beurteilen, den der Auftraggeber mit dem von ihm bestellten Gutachten verfolgt. <sup>2</sup>Eine wissenschaftliche Leistung im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG setzt voraus, dass das erstellte Gutachten nicht auf Beratung des Auftraggebers gerichtet ist. <sup>3</sup>Dies ist der Fall, wenn das Gutachten nach seinem Zweck keine konkrete Entscheidungshilfe für den Auftraggeber darstellt.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Hochschullehrer hält im Auftrag eines Verbandes auf einem Fachkongress einen Vortrag. <sup>2</sup>Inhalt des Vortrags ist die Mitteilung und Erläuterung der von ihm auf seinem Forschungsgebiet, z.B. Maschinenbau, gefundenen Ergebnisse. <sup>3</sup>Zugleich händigt der Hochschullehrer allen Teilnehmern ein Manuskript seines Vortrags aus. <sup>4</sup>Vortrag und Manuskript haben nach Inhalt und Form den Charakter eines wissenschaftlichen Gutachtens. <sup>5</sup>Sie sollen allen Teilnehmern des Fachkongresses zur Erweiterung ihrer beruflichen Kenntnisse dienen.

<sup>4</sup>Soll das Gutachten dem Auftraggeber als Entscheidungshilfe für die Lösung konkreter technischer, wirtschaftlicher oder rechtlicher Fragen dienen, liegt eine Beratungsleistung vor.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsforschungsunternehmen erhält den Auftrag, in Form eines Gutachtens Struktur- und Standortanalysen für die Errichtung von Gewerbebetrieben zu erstellen. <sup>2</sup>Auch wenn das Gutachten nach wissenschaftlichen Grundsätzen erstellt worden ist, handelt es sich um eine Beratung, da das Gutachten zur Lösung konkreter wirtschaftlicher Fragen verwendet werden soll.

(5) **<sup>1</sup>Eine sonstige Leistung, die darin besteht, der Allgemeinheit gegen Entgelt die Benutzung von Geldspielautomaten zu ermöglichen, die in Spielhallen aufgestellt sind, ist als unterhaltende oder ähnliche Tätigkeit nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG anzusehen (vgl. EuGH-Urteil vom 12. 5. 2005, C-452/03, EuGHE I S. 3947).** <sup>2</sup>Für die Benutzung von Geldspielautomaten außerhalb von Spielhallen richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG (vgl. EuGH-Urteil vom 4. 7. 1985, 168/84, EuGHE S. 2251).

(6) **<sup>1</sup>Bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und bei der Begutachtung dieser Gegenstände bestimmt sich der Ort dieser Leistungen danach, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c Satz 1 UStG).** <sup>2</sup>Verwendet jedoch der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer eine USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates als dem, in dem der leistende Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig geworden ist, gilt die Leistung als in dem Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates als ausgeführt (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c Satz 2 UStG). <sup>3</sup>Zur Verwendung einer USt-IdNr. vgl. Abschnitt 42c Abs. 3.

(7) <sup>1</sup>Als Arbeit im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c Satz 1 UStG gilt auch der Sonderfall der Leistung nach § 3 Abs. 10 UStG. <sup>2</sup>Wartungsleistungen an Anlagen, Maschinen und Kraftfahrzeugen können als Werkleistungen angesehen werden. <sup>3</sup>Verwendet der Unternehmer bei der Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes selbstbeschaffte Stoffe, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind, ist keine Werkleistung, sondern eine Werklieferung gegeben (§ 3 Abs. 4 UStG). **<sup>4</sup>Baut der leistende Unternehmer die ihm vom Leistungsempfänger sämtlich zur Verfügung gestellten Teile einer Maschine nur zusammen und wird die zusammengebaute Maschine nicht Bestandteil eines Grundstücks, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG (vgl. Artikel 3 und 5 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABl. EU 2005 Nr. L 288 S. 1).**

(8) <sup>1</sup>Bei der Begutachtung beweglicher körperlicher Gegenstände durch Sachverständige hat § 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG Vorrang vor § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 3 UStG. <sup>2</sup>Wegen der Leistungen von Handelschemikern vgl. Abschnitt 39 Abs. 12 Satz 3.

### 37. Ort der Vermittlungsleistung

(1) <sup>1</sup>Unter den Begriff Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG fallen sowohl Vermittlungsleistungen, die im Namen und für Rechnung des Empfängers der vermittelten Leistung erbracht werden, als auch Vermittlungsleistungen, die im Namen und für Rechnung des Unternehmers erbracht werden, der die vermittelte Leistung ausführt. <sup>2</sup>Zur Abgrenzung der Vermittlungsleistung vom Eigenhandel vgl. Abschnitt 26.

(2) Die Vermittlung einer nicht steuerbaren Leistung zwischen Nichtunternehmern wird an dem Ort erbracht, an dem die vermittelte Leistung ausgeführt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 27. 5. 2004, C-68/03, EuGHE I S. 5879).

### 38. Ort des Leistungsempfängers

(1) <sup>1</sup>Nach § 3a Abs. 3 UStG ist in bestimmten Fällen für den Ort der sonstigen Leistung maßgebend, wo der Empfänger der Leistung ansässig ist. <sup>2</sup>Die hierfür in Betracht kommenden sonstigen Leistungen sind in § 3a Abs. 4 UStG aufgeführt. <sup>3</sup>Bei der Bestimmung des Leistungsorts sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein Unternehmer, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt.
2. Ist der Empfänger der sonstigen Leistungen kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebiets (vgl. Abschnitt 13a Abs. 1) wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat.
3. <sup>1</sup>Ist der Empfänger der sonstigen Leistung kein Unternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets (vgl. Abschnitt 13a Abs. 1), wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. <sup>2</sup>Insoweit verbleibt es bei der Regelung des § 3a Abs. 1 UStG (vgl. jedoch § 1 UStDV, Abschnitt 42).

<sup>3</sup>Der Leistungsort bei einer in § 3a Abs. 4 UStG genannten sonstigen Leistung, die sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers erbracht wird, ist einheitlich nach § 3a Abs. 3 UStG zu bestimmen.

(2) <sup>1</sup>Die sonstige Leistung kann auch an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt werden (zum Begriff der Betriebsstätte vgl. Abschnitt 33 Abs. 3). <sup>2</sup>Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. <sup>3</sup>Die Regelung hat zur Folge, dass die sonstige Leistung im Inland nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sich der Ort der Betriebsstätte im Ausland befindet. <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Auftrag von der Betriebsstätte aus an den Unternehmer erteilt wird, der die sonstige Leistung durchführt, z.B. Verleger, Werbeagentur, Werbemittler. <sup>5</sup>Auch ist unerheblich, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte aus bezahlt wird.

Beispiel:

<sup>1</sup>Eine Bank mit Sitz im Inland unterhält im Ausland Zweigniederlassungen. <sup>2</sup>Durch Aufnahme von Werbeanzeigen in ausländischen Zeitungen und Zeitschriften wird für die Zweigniederlassungen geworben. <sup>3</sup>Die Anzeigenaufträge werden an die ausländischen Verleger durch eine inländische Werbeagentur erteilt.

<sup>4</sup>Die ausländischen Verleger und die inländische Werbeagentur unterliegen mit ihren Leistungen für die im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen nicht der deutschen Umsatzsteuer.

(3) Bei Werbeanzeigen in Zeitungen und Zeitschriften und bei Werbesendungen in Rundfunk und Fernsehen ist davon auszugehen, dass sie ausschließlich oder überwiegend für im Ausland gelegene Betriebsstätten bestimmt und daher im Inland nicht steuerbar sind, wenn die beiden folgenden Sachverhalte vorliegen:

1. Es handelt sich um
  - a) fremdsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um fremdsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen oder

- b) deutschsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um deutschsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen, die überwiegend im Ausland verbreitet werden.
2. Die im Ausland gelegenen Betriebsstätten sind in der Lage, die Leistungen zu erbringen, für die geworben wird.

(4) <sup>1</sup>Lässt sich nicht feststellen, dass eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte eines Unternehmers bestimmt ist, gilt die Leistung an dem Ort als erbracht, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Bei einer einheitlichen sonstigen Leistung ist es nicht möglich, für einen Teil der Leistung den Ort der Betriebsstätte und für den anderen Teil den Sitz des Unternehmens als maßgebend anzusehen und die Leistung entsprechend aufzuteilen.

(5) <sup>1</sup>Erbringt ein Unternehmer, der im Ausland ansässig ist, eine in § 3a Abs. 4 UStG bezeichnete sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger im Inland, der nicht Unternehmer ist, ist die Leistung hier nicht steuerbar (vgl. jedoch Abschnitt 42). <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn die sonstige Leistung zwar an einen Unternehmer im Inland, aber nicht für sein Unternehmen erbracht wird.

(6) <sup>1</sup>Soweit inländische und ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander entgeltliche sonstige Leistungen ausführen, sind diese Leistungen dem unternehmerischen Bereich der leistenden Rundfunkanstalt zuzuordnen. <sup>2</sup>Hinsichtlich der Umsatzbesteuerung solcher zwischenstaatlicher Leistungen gelten die allgemeinen Regelungen zum Leistungsort. <sup>3</sup>Der Leistungsort bestimmt sich bei zwischenstaatlichen Leistungen der Rundfunkanstalten

1. bei der Einräumung oder Übertragung von Sende- und Verwertungsrechten nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 1 UStG;
2. bei der Überlassung von technischem Gerät nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 11 UStG;
3. bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, z.B. der Überlassung eines Übertragungsnetzwerks, nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 12 UStG.

<sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen kommt es für Zwecke der Bestimmung des Leistungsorts nach § 3a Abs. 3 UStG abweichend von Abs. 1 Satz 4 nicht darauf an, dass die Leistungen an den unternehmerischen Bereich der empfangenden Rundfunkanstalt ausgeführt werden. <sup>5</sup>Dies bedeutet:

1. Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG, die von ausländischen Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts an inländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts erbracht werden, unterliegen im Inland der Umsatzbesteuerung.
2. Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG, die von inländischen Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts an ausländische Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts erbracht werden, unterliegen dort der Umsatzbesteuerung, wo die ausländische Rundfunkanstalt ihren Sitz hat.

<sup>6</sup>Bei den in Satz 5 Nr. 1 genannten Fällen ist die inländische Rundfunkanstalt Steuerschuldner (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>7</sup>Die Sätze 1 bis 6 sind entsprechend anzuwenden, wenn an den zwischenstaatlichen Leistungen eine andere ausländische Rundfunkorganisation, z.B. die European Broadcasting Union (EBU), beteiligt ist.

### 39. Leistungskatalog des § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 11 UStG

Patente, Urheberrechte, Markenrechte

(1) Sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG ergeben sich u.a. auf Grund folgender Gesetze:

1. Gesetz über Urheberrecht und verwandte Schutzrechte;
2. Gesetz über die Wahrnehmung von Urheberrechten und verwandten Schutzrechten;
3. Patentgesetz;
4. Markenrechtsreformgesetz;
5. Gesetz über das Verlagsrecht;
6. Gebrauchsmustergesetz.

(2) <sup>1</sup>Hinsichtlich der Leistungen auf dem Gebiet des Urheberrechts vgl. Abschnitt 36 Abs. 3. <sup>2</sup>Außerdem sind die Ausführungen in Abschnitt 168 zu beachten. <sup>3</sup>Bei der Auftragsproduktion von Filmen wird auf die Rechtsprechung des BFH zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung hingewiesen (BFH-Urteil vom 19. 2. 1976, V R 92/74, BStBl II S. 515). <sup>4</sup>Die Überlassung von



Fernsehübertragungsrechten (vgl. Artikel 7 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABI. EU Nr. L 288 S. 1) und die Freigabe eines Berufsfußballspielers gegen Ablösezahlung sind als ähnliche Rechte im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG anzusehen.

Werbung, Öffentlichkeitsarbeit, Werbungsmittler, Werbeagenturen

(3) <sup>1</sup>Unter dem Begriff „Leistungen, die der Werbung dienen“, sind die Leistungen zu verstehen, die bei den Werbeadressaten den Entschluss zum Erwerb von Gegenständen oder zur Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen auslösen sollen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 1987, V R 105/77, BStBl 1988 II S. 303). <sup>2</sup>Unter den Begriff fallen auch die Leistungen, die bei den Werbeadressaten ein bestimmtes außerwirtschaftliches, z.B. politisches, soziales, religiöses Verhalten herbeiführen sollen. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass die Leistungen üblicherweise und ausschließlich der Werbung dienen.

(4) Zu den Leistungen, die der Werbung dienen, gehören insbesondere:

1. <sup>1</sup>die Werbeberatung. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um die Unterrichtung über die Möglichkeiten der Werbung;
2. <sup>1</sup>die Werbevorbereitung und die Werbeplanung. <sup>2</sup>Bei ihr handelt es sich um die Erforschung und Planung der Grundlagen für einen Werbeeinsatz, z.B. die Markterkundung, die Verbraucheranalyse, die Erforschung von Konsumgewohnheiten, die Entwicklung einer Marktstrategie und die Entwicklung von Werbekonzeptionen;
3. <sup>1</sup>die Werbegestaltung. <sup>2</sup>Hierzu zählen die graphische Arbeit, die Abfassung von Werbetexten und die vorbereitenden Arbeiten für die Film-, Funk- und Fernsehproduktion;
4. <sup>1</sup>die Werbemittelherstellung. <sup>2</sup>Hierzu gehört die Herstellung oder Beschaffung der Unterlagen, die für die Werbung notwendig sind, z.B. Reinzeichnungen und Tiefdruckvorlagen für Anzeigen, Prospekte, Plakate usw., Druckstöcke, Bild- und Tonträger, einschließlich der Überwachung der Herstellungsvorgänge;
5. <sup>1</sup>die Werbemittlung. <sup>2</sup>Der Begriff umfasst die Auftragsabwicklung in dem Bereich, in dem die Werbeeinsätze erfolgen sollen, z.B. die Erteilung von Anzeigenaufträgen an die Verleger von Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern und Adressbüchern sowie die Erteilung von Werbeaufträgen an Funk- und Fernsehanstalten und an sonstige Unternehmer, die Werbung durchführen;
6. <sup>1</sup>die Durchführung von Werbung. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere die Aufnahmen von Werbeanzeigen in Zeitungen, Zeitschriften, Fachblättern, auf Bild- und Tonträgern und in Adressbüchern, die sonstige Adresswerbung, z.B. Zusatzeintragungen oder hervorgehobene Eintragungen, die Beiheftung, Beifügung oder Verteilung von Prospekten oder sonstige Formen der Direktwerbung, das Anbringen von Werbeplakaten und Werbetexten an Werbeflächen, Verkehrsmitteln usw., das Abspielen von Werbefilmen in Filmtheatern oder die Ausstrahlung von Werbesendungen im Fernsehen oder Rundfunk.

(5) <sup>1</sup>Zeitungsanzeigen von Unternehmern, die Stellenangebote enthalten, ausgenommen Chiffreanzeigen, und sog. Finanzanzeigen, z.B. Veröffentlichung von Bilanzen, Emissionen, Börsenzulassungsprospekten usw., sind Werbeleistungen. <sup>2</sup>Zeitungsanzeigen von Nichtunternehmern, z.B. Stellengesuche, Stellenangebote von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Familienanzeigen, Kleinanzeigen, sind dagegen als nicht der Werbung dienend anzusehen.

(6) <sup>1</sup>Unter Leistungen, die der Öffentlichkeitsarbeit dienen, sind die Leistungen zu verstehen, durch die Verständnis, Wohlwollen und Vertrauen erreicht oder erhalten werden sollen. <sup>2</sup>Es handelt sich hierbei in der Regel um die Unterrichtung der Öffentlichkeit über die Zielsetzungen, Leistungen und die soziale Aufgeschlossenheit staatlicher oder privater Stellen. <sup>3</sup>Die Ausführungen in den Absätzen 3 und 4 gelten entsprechend.

(7) Werbungsmittler ist, wer Unternehmern, die Werbung für andere durchführen, Werbeaufträge für andere im eigenen Namen und für eigene Rechnung erteilt.

(8) <sup>1</sup>Eine Werbeagentur ist ein Unternehmer, der neben der Tätigkeit eines Werbungsmittlers weitere Leistungen, die der Werbung dienen, ausführt. <sup>2</sup>Bei den weiteren Leistungen handelt es sich insbesondere um Werbeberatung, Werbeplanung, Werbegestaltung, Beschaffung von Werbemitteln und Überwachung der Werbemittelherstellung (vgl. hierzu Absatz 4 Nr. 1 bis 4).

Beratungs- und Ingenieurleistungen

(9) <sup>1</sup>§ 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG ist z.B. bei folgenden sonstigen Leistungen anzuwenden, wenn sie Hauptleistungen sind: Rechts-, Steuer- und Wirtschaftsberatung; **hierzu gehören auch sonstige Leistungen, die im Zusammenhang mit der Beantragung oder Vereinnahmung der Steuer im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§ 18 Abs. 9 UStG) stehen (vgl. Artikel 9 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABI. EU Nr. L 288 S. 1).** <sup>2</sup>Nicht unter § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG fallen

Beratungsleistungen, wenn die Beratung nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts nur als Nebenleistung, z.B. zu einer Werklieferung, zu beurteilen ist.

(10) <sup>1</sup>Bei Rechtsanwälten, Patentanwälten, Steuerberatern und Wirtschaftsprüfern fallen alle berufstypischen Leistungen unter § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG. <sup>2</sup>Zur Beratungstätigkeit gehören daher z.B. bei einem Rechtsanwalt die Prozessführung, bei einem Wirtschaftsprüfer auch die im Rahmen von Abschlussprüfungen erbrachten Leistungen.

(11) <sup>1</sup>§ 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG erfasst auch die selbständigen Beratungsleistungen der Notare. <sup>2</sup>Sie erbringen jedoch nur dann selbständige Beratungsleistungen, wenn die Beratungen nicht im Zusammenhang mit einer Beurkundung stehen. <sup>3</sup>Das sind insbesondere die Fälle, in denen sich die Tätigkeit der Notare auf die Betreuung der Beteiligten auf dem Gebiet der vorsorgenden Rechtspflege, insbesondere die Anfertigung von Urkundsentwürfen und die Beratung der Beteiligten beschränkt (vgl. § 24 BNotO und §§ 145 und 147 Abs. 2 KostO).

(12) <sup>1</sup>Unter § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG fallen auch die Beratungsleistungen von Sachverständigen. <sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. die Anfertigung von rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Gutachten, soweit letztere nicht in engem Zusammenhang mit einem Grundstück (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG und Abschnitt 34 Abs. 2) oder mit beweglichen Gegenständen (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG) stehen, sowie die Aufstellung von Finanzierungsplänen, die Auswahl von Herstellungsverfahren und die Prüfung ihrer Wirtschaftlichkeit. <sup>3</sup>Leistungen von Handelschemikern sind als Beratungsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG zu beurteilen, wenn sie Auftraggeber neben der chemischen Analyse von Warenproben insbesondere über Kennzeichnungsfragen beraten.

(13) <sup>1</sup>Ingenieurleistungen sind alle sonstigen Leistungen, die zum Berufsbild eines Ingenieurs gehören, also nicht nur beratende Tätigkeiten. <sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der leistende Unternehmer Ingenieur ist. <sup>3</sup>Nicht hierzu zählen Ingenieurleistungen in engem Zusammenhang mit einem Grundstück (vgl. Abschnitt 34 Abs. 2 und 7). <sup>4</sup>**Die Anpassung von Software an die besonderen Bedürfnisse des Abnehmers gehört zu den sonstigen Leistungen, die von Ingenieuren erbracht werden, oder zu denen, die Ingenieurleistungen ähnlich sind (vgl. EuGH-Urteil vom 27. 10. 2005, C-41/04, EuGHE I S. 9433).**

(14) **Zu den unter § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG fallenden sonstigen Leistungen der Übersetzer gehören auch die Übersetzungen von Texten (vgl. Artikel 6 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABI. EU Nr. L 288 S. 1), soweit es sich nicht um urheberrechtlich geschützte Übersetzungen handelt (vgl. auch Abschnitt 168 Abs. 12).**

#### Datenverarbeitung

(15) <sup>1</sup>Unter Datenverarbeitung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 4 UStG ist die manuelle, mechanische oder elektronische Speicherung, Umwandlung, Verknüpfung und Verarbeitung von Daten zu verstehen. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere die Automatisierung von gleichförmig wiederholbaren Abläufen, die Sammlung, Aufbereitung, Organisation, Speicherung und Wiedergewinnung von Informationsmengen sowie die Verknüpfung von Datenmengen oder Datenstrukturen mit der Verarbeitung dieser Informationen auf Grund computerorientierter Verfahren. <sup>3</sup>Die Erstellung von Datenverarbeitungsprogrammen (Software) ist keine Datenverarbeitung im Sinne von § 3a Abs. 4 Nr. 4 UStG (vgl. aber Abschnitt 39c).

#### Überlassung von Informationen

(16) <sup>1</sup>§ 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG behandelt die Überlassung von Informationen einschließlich gewerblicher Verfahren und Erfahrungen, soweit diese sonstigen Leistungen nicht bereits unter § 3a Abs. 4 Nr. 1, 3 und 4 UStG fallen. <sup>2</sup>Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können im Rahmen der laufenden Produktion oder der laufenden Handelsgeschäfte gesammelt werden und daher bei einer Auftragserteilung bereits vorliegen, z.B. Überlassung von Betriebsvorschriften, Unterrichtung über Fabrikationsverbesserungen, Unterweisung von Arbeitern des Auftraggebers im Betrieb des Unternehmers. <sup>3</sup>Gewerbliche Verfahren und Erfahrungen können auch auf Grund besonderer Auftragsforschung gewonnen werden, z.B. Analysen für chemische Produkte, Methoden der Stahlgewinnung, Formeln für die Automation. <sup>4</sup>Es ist ohne Belang, in welcher Weise die Verfahren und Erfahrungen übermittelt werden, z.B. durch Vortrag, Zeichnungen, Gutachten oder durch Übergabe von Mustern und Prototypen. <sup>5</sup>Unter die Vorschrift fällt die Überlassung aller Erkenntnisse, die ihrer Art nach geeignet sind, technisch oder wirtschaftlich verwendet zu werden. <sup>6</sup>Dies gilt z.B. auch für die Überlassung von Know-how und von Ergebnissen einer Meinungsumfrage auf dem Gebiet der Marktforschung (vgl. BFH-Urteil vom 22. 11. 1973, V R 164/72, BStBl 1974 II S. 259) sowie für die Überlassung von Informationen durch Journalisten oder Pressedienste, soweit es sich nicht um die Überlassung urheberrechtlich geschützter Rechte handelt (vgl. Abschnitt 168 Abs. 9 bis 11). <sup>7</sup>Bei den sonstigen Leistungen der Erbenermittler und Detektive handelt es sich um Überlassungen von Informationen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG.

### Finanzumsätze

(17) <sup>1</sup>Wegen der sonstigen Leistungen, die in § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h und Nr. 10 UStG bezeichnet sind, vgl. Abschnitte 57 bis 69 und Abschnitte 73 und 74. <sup>2</sup>Die Verweisung auf § 4 Nr. 8 Buchstabe a bis h und Nr. 10 UStG erfasst auch die dort als nicht steuerfrei bezeichneten Leistungen.

### Edelmetallumsätze

(18) <sup>1</sup>Zu den sonstigen Leistungen im Geschäft mit Platin gehört auch der börsenmäßige Handel mit Platinmetallen (Palladium, Rhodium, Iridium, Osmium, Ruthenium). <sup>2</sup>Dies gilt jedoch nicht für Geschäfte mit Platinmetallen, bei denen die Versorgungsfunktion der Verarbeitungsunternehmen im Vordergrund steht. <sup>3</sup>Hierbei handelt es sich um Warengeschäfte.

### **39a. Sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG**

(1) <sup>1</sup>Als sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG sind die Leistungen anzusehen, mit denen die Übertragung, die Ausstrahlung oder der Empfang von Signalen, Schrift, Bild und Ton oder Informationen jeglicher Art über Draht, Funk, optische oder sonstige elektromagnetische Medien ermöglicht und gewährleistet werden, einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Abtretung und Einräumung von Nutzungsrechten an Einrichtungen zur Übertragung, zur Ausstrahlung oder zum Empfang. <sup>2</sup>Der Ort dieser Telekommunikationsleistungen bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 38). <sup>3</sup>Für den per Telekommunikation übertragenen Inhalt bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich nach der Art der Leistung (vgl. auch Absatz 4). <sup>4</sup>Hierbei ist der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung zu beachten (vgl. hierzu Abschnitt 29).

(2) Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des Absatzes 1 gehören insbesondere:

1. <sup>1</sup>Die Übertragung von Signalen, Schrift, Bild, Ton, Sprache oder Informationen jeglicher Art
  - a) via Festnetz,
  - b) via Mobilfunk,
  - c) via Satellitenkommunikation,
  - d) via Internet.<sup>2</sup>Hierzu gehören auch Videoübertragungen und Schaltungen von Videokonferenzen;
2. <sup>1</sup>die Bereitstellung von Leitungskapazitäten oder Frequenzen im Zusammenhang mit der Einräumung von Übertragungskapazitäten
  - a) im Festnetz,
  - b) im Mobilfunknetz,
  - c) in der Satellitenkommunikation,
  - d) im Rundfunk- und Fernsehnetz,
  - e) beim Kabelfernsehen.<sup>2</sup>Dazu gehören auch Kontroll- und Überwachungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Einräumung von Übertragungskapazitäten zur Sicherung der Betriebsbereitschaft durch Fernüberwachung oder Vor-Ort-Service;
3. <sup>1</sup>die Verschaffung von Zugangsberechtigungen zu
  - a) den Festnetzen,
  - b) den Mobilfunknetzen,
  - c) der Satellitenkommunikation,
  - d) dem Internet,
  - e) dem Kabelfernsehen.<sup>2</sup>Hierzu gehört auch die Überlassung von sog. „Calling-Cards“, bei denen die Telefongespräche, unabhängig von welchem Apparat sie geführt werden, über die Telefonrechnung für den Anschluss im Heimatland abgerechnet werden;
4. <sup>1</sup>die Vermietung und Zurverfügungstellung von Telekommunikationsanlagen im Zusammenhang mit der Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten der verschiedenen Übertragungskapazitäten.

<sup>2</sup>Dagegen handelt es sich bei der Vermietung von Telekommunikationsanlagen ohne Einräumung von Nutzungsmöglichkeiten von Übertragungskapazitäten um die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 11 UStG;

5. die Einrichtung von „voice-mail-box-Systemen“.

(3) <sup>1</sup>Von den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG sind u.a. die über globale Informationsnetze (z.B. Online-Dienste, Internet) entgeltlich angebotenen Inhalte der übertragenen Leistungen zu unterscheiden. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um gesondert zu beurteilende selbständige Leistungen, deren Art für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung maßgebend ist.

(4) <sup>1</sup>Nicht zu den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG gehören insbesondere:

1. Angebote im Bereich Telebanking, Datenaustausch;
2. Angebote zur Information (Datendienste, z.B. Verkehrs-, Wetter-, Umwelt- und Börsendaten, Verbreitung von Informationen über Waren und Dienstleistungsangebote);
3. Angebote zur Nutzung des Internets oder weiterer Netze (z.B. Navigationshilfen);
4. Angebote zur Nutzung von Telespielen;
5. Angebote von Waren und Dienstleistungen in elektronisch abrufbaren Datenbanken mit interaktivem Zugriff und unmittelbarer Bestellmöglichkeit.

<sup>2</sup>Der Inhalt dieser Leistungen kann z.B. in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von bestimmten Rechten (§ 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG), in der Werbung, Öffentlichkeitsarbeit (§ 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG), in der rechtlichen, wirtschaftlichen und technischen Beratung (§ 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG), in der Datenverarbeitung (§ 3a Abs. 4 Nr. 4 UStG), in der Überlassung von Informationen (§ 3a Abs. 4 Nr. 5 UStG) oder in einer auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistung (§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG) bestehen.

(5) <sup>1</sup>Die Anbieter globaler Informationsnetze (sog. Online-Anbieter) erbringen häufig ein Bündel sonstiger Leistungen an ihre Abnehmer. <sup>2</sup>Zu den sonstigen Leistungen der Online-Anbieter auf dem Gebiet der Telekommunikation im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG gehören insbesondere:

1. Die Einräumung des Zugangs zum Internet;
2. die Ermöglichung des Bewegens im Internet;
3. die Übertragung elektronischer Post (E-Mail) einschließlich der Zeit, die der Anwender zur Abfassung und Entgegennahme dieser Nachrichten benötigt, sowie die Einrichtung einer Mailbox.

(6) Die Leistungen der Online-Anbieter sind wie folgt zu beurteilen:

1. Grundsätzlich ist jede einzelne sonstige Leistung gesondert zu beurteilen.
2. <sup>1</sup>Besteht die vom Online-Anbieter als sog. „Zugangs-Anbieter“ erbrachte sonstige Leistung allerdings vornehmlich darin, dem Abnehmer den Zugang zum Internet oder das Bewegen im Internet zu ermöglichen (Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG), handelt es sich bei daneben erbrachten sonstigen Leistungen zwar nicht um Telekommunikationsleistungen. <sup>2</sup>Sie sind jedoch Nebenleistungen, die das Schicksal der Hauptleistung teilen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Zugangs-Anbieter Z ermöglicht dem Abnehmer A entgeltlich den Zugang zum Internet, ohne eigene Dienste anzubieten. <sup>2</sup>Es wird lediglich eine Anwenderunterstützung (Navigationshilfe) zum Bewegen im Internet angeboten.

<sup>3</sup>Die Leistung des Z ist insgesamt eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG.

3. Erbringt der Online-Anbieter dagegen als Zugangs- und sog. Inhalts-Anbieter („Misch-Anbieter“) neben den Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG weitere sonstige Leistungen, die nicht als Nebenleistungen zu den Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation anzusehen sind, handelt es sich insoweit um selbständige Hauptleistungen, die gesondert zu beurteilen sind.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Misch-Anbieter M bietet die entgeltliche Nutzung eines Online-Dienstes an. <sup>2</sup>Der Anwender B hat die Möglichkeit, neben dem Online-Dienst auch die Zugangsmöglichkeit für das Internet zu

nutzen. <sup>3</sup>Neben der Zugangsberechtigung zum Internet werden Leistungen im Bereich des Datenaustausches angeboten.

<sup>4</sup>Bei den Leistungen des M handelt es sich um selbständige Hauptleistungen, die gesondert zu beurteilen sind.

(7) <sup>1</sup>Wird vom Misch-Anbieter für die selbständigen Leistungen jeweils ein gesondertes Entgelt erhoben, ist es den jeweiligen Leistungen zuzuordnen. <sup>2</sup>Wird ein einheitliches Entgelt entrichtet, ist es grundsätzlich auf die jeweils damit vergüteten Leistungen aufzuteilen. <sup>3</sup>Eine Aufteilung des Gesamtentgelts ist allerdings nicht erforderlich, wenn es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt oder wenn der Leistungsempfänger kein Unternehmer ist und sein Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet belegen ist. <sup>4</sup>In diesem Fall werden die sonstigen Leistungen – vorbehaltlich der Regelung nach § 3a Abs. 2 UStG – einheitlich am Sitz des Leistungsempfängers ausgeführt (§ 3a Abs. 3 Sätze 1, 3 und 4 UStG). <sup>5</sup>Eine Aufteilung kann allerdings erforderlich sein, wenn die erbrachten Leistungen ganz oder teilweise dem ermäßigten Steuersatz unterliegen oder steuerfrei sind.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer C mit Sitz in München zahlt an den Misch-Anbieter M mit Sitz in den USA ein monatliches Gesamtentgelt. <sup>2</sup>C nutzt zum einen den Zugang zum Internet und zum anderen die von M im Online-Dienst angebotene Leistung, sich über Waren und Dienstleistungsangebote zu informieren. <sup>3</sup>Sämtliche Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz.

<sup>4</sup>Die Nutzung des Zugangs zum Internet ist eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG. <sup>5</sup>Dagegen ist die Information über Waren und Dienstleistungsangebote eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG. <sup>6</sup>Eine Aufteilung des Gesamtentgelts ist nicht erforderlich, da die sonstigen Leistungen einheitlich in München erbracht werden (§ 3a Abs. 3 Satz 1 UStG) und auf alle Leistungen der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist.

(8) <sup>1</sup>Eine Aufteilung des Gesamtentgelts entfällt auch, wenn die sonstigen Leistungen an einen Empfänger ausgeführt werden, der kein Unternehmer ist und seinen Wohnsitz oder Sitz im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet hat. <sup>2</sup>In diesen Fällen bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung grundsätzlich danach, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG).

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Privatmann D mit Wohnsitz in Köln zahlt an den Misch-Anbieter M mit Sitz in Hamburg ein monatliches Gesamtentgelt. <sup>2</sup>D nutzt zum einen den Zugang zum Internet und zum anderen die von M im Online-Dienst angebotene Leistung, sich über Börsendaten zu informieren.

<sup>3</sup>Die Nutzung des Zugangs zum Internet ist eine Telekommunikationsleistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG. <sup>4</sup>Dagegen ist die Information über Börsendaten eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG. <sup>5</sup>Eine Aufteilung des Gesamtentgelts ist nicht erforderlich. <sup>6</sup>Die sonstigen Leistungen werden einheitlich am Sitz des Misch-Anbieters M in Hamburg ausgeführt (§ 3a Abs. 1 UStG).

(9) <sup>1</sup>Ist ein einheitlich entrichtetes Gesamtentgelt aufzuteilen, kann die Aufteilung im Schätzungswege vorgenommen werden. <sup>2</sup>Das Aufteilungsverhältnis der Telekommunikationsleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG und der übrigen sonstigen Leistungen bestimmt sich nach den Nutzungszeiten für die Inanspruchnahme der einzelnen sonstigen Leistungen durch die Anwender. <sup>3</sup>Das Finanzamt kann gestatten, dass ein anderer Aufteilungsmaßstab verwendet wird, wenn dieser Aufteilungsmaßstab nicht zu einem unzutreffenden Ergebnis führt.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Misch-Anbieter M führt in den Voranmeldungszeiträumen Januar bis März sowohl Telekommunikationsleistungen als auch andere sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 UStG aus, für die er ein einheitliches Gesamtentgelt vereinnahmt hat.

<sup>2</sup>Das Gesamtentgelt kann entsprechend dem Verhältnis der jeweils genutzten Einzelleistungen zur gesamten Anwendernutzzeit aufgeteilt werden.

---

### 39b. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG

(1) <sup>1</sup>Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind Rundfunk- und Fernsehprogramme, die über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn die Verbreitung gleichzeitig über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz erfolgt. <sup>3</sup>Der Ort dieser Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 38).

(2) <sup>1</sup>Ein Rundfunk- und Fernsehprogramm, das nur über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz verbreitet wird, gilt dagegen als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung (§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG). <sup>2</sup>Die Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung ist ebenfalls eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung. <sup>3</sup>Hierunter fällt der Web-Rundfunk, der ausschließlich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze und nicht gleichzeitig über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet wird.

(3) Zum Leistungsort bei sonstigen Leistungen inländischer und ausländischer Rundfunkanstalten des öffentlichen Rechts untereinander vgl. Abschnitt 38 Abs. 6.

### 39c. Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG

#### Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup>Eine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistung im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG ist eine Leistung, die über das Internet oder ein elektronisches Netz, einschließlich Netze zur Übermittlung digitaler Inhalte, erbracht wird und deren Erbringung auf Grund der Merkmale der sonstigen Leistung in hohem Maße auf Informationstechnologie angewiesen ist; d.h. die Leistung ist im Wesentlichen automatisiert, wird nur mit minimaler menschlicher Beteiligung erbracht und wäre ohne Informationstechnologie nicht möglich (**vgl. Artikel 11 und 12 sowie Anhang I der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005, ABI. EU Nr. L 288 S. 1**). <sup>2</sup>Der Ort der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 38) und nach § 3a Abs. 3a UStG.

(2) Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen umfassen im Wesentlichen:

1. Digitale Produkte, wie z.B. Software und zugehörige Änderungen oder Updates;
2. Dienste, die in elektronischen Netzen eine Präsenz zu geschäftlichen oder persönlichen Zwecken vermitteln oder unterstützen (z.B. Website, Webpage);
3. von einem Computer automatisch generierte Dienstleistungen über das Internet oder ein elektronisches Netz auf der Grundlage spezifischer Dateneingabe des Leistungsempfängers;
4. sonstige automatisierte Dienstleistungen, für deren Erbringung das Internet oder ein elektronisches Netz erforderlich ist (z.B. Dienstleistungen, die von Online-Markt-Anbietern erbracht und die z.B. über Provisionen und andere Entgelte für erfolgreiche Vermittlungen abgerechnet werden).

(3) Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen sind insbesondere:

1. <sup>1</sup>Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen.  
<sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. die automatisierte Online-Fernwartung von Programmen, die Fernverwaltung von Systemen, das Online-Data-Warehousing (Datenspeicherung und -abruf auf elektronischem Weg), Online-Bereitstellung von Speicherplatz nach Bedarf;
2. <sup>1</sup>Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung.  
<sup>2</sup>Hierzu gehört z.B. die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Software (wie z.B. Beschaffungs- oder Buchhaltungsprogramme, Software zur Virusbekämpfung) und Updates, Bannerblocker (Software zur Unterdrückung der Anzeige von Web banners), Herunterladen von Treibern (z.B. Software für Schnittstellen zwischen PC und Peripheriegeräten wie z.B. Drucker), automatisierte Online-Installation von Filtern auf Websites und automatisierte Online-Installation von Firewalls;
3. Bereitstellung von Bildern, wie z.B. die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Desktop-Gestaltungen oder von Fotos, Bildern und Bildschirmschonern;
4. <sup>1</sup>Bereitstellung von Texten und Informationen.

<sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. E-Books und andere elektronische Publikationen, Abonnements von Online-Zeitungen und Online-Zeitschriften, Web-Protokolle und Website-Statistiken, Online-Nachrichten, Online-Verkehrsinformationen und Online-Wetterberichte, Online-Informationen, die automatisch anhand spezifischer vom Leistungsempfänger eingegebener Daten etwa aus dem Rechts- und Finanzbereich generiert werden (z.B. regelmäßig aktualisierte Börsendaten), Werbung in elektronischen Netzen und Bereitstellung von Werbeplätzen (z.B. Bannerwerbung auf Websites und Webpages);

5. Bereitstellung von Datenbanken, wie z.B. die Benutzung von Suchmaschinen und Internetverzeichnissen;

6. Bereitstellung von Musik (z.B. die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Musik auf PC, Mobiltelefone usw. und die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Jingles, Ausschnitten, Klingeltönen und anderen Tönen);

7. <sup>1</sup>Bereitstellung von Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien.

<sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. die Gewährung des Zugangs zu oder das Herunterladen von Filmen und die Gewährung des Zugangs zu automatisierten Online-Spielen, die nur über das Internet oder ähnliche elektronische Netze laufen und bei denen die Spieler räumlich voneinander getrennt sind;

8. <sup>1</sup>Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung.

<sup>2</sup>Hierzu gehört z.B. der Web-Rundfunk, der ausschließlich über das Internet oder ähnliche elektronische Netze verbreitet und nicht gleichzeitig auf herkömmlichen Weg ausgestrahlt wird;

9. <sup>1</sup>Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.

<sup>2</sup>Hierzu gehört z.B. der automatisierte Unterricht, der auf das Internet oder ähnliche elektronische Netze angewiesen ist, auch sog. virtuelle Klassenzimmer. <sup>3</sup>Dazu gehören auch Arbeitsunterlagen, die vom Schüler online bearbeitet und anschließend ohne menschliches Eingreifen automatisch korrigiert werden;

10. Online-Versteigerungen (soweit es sich nicht bereits um Web-Hosting-Leistungen handelt) über automatisierte Datenbanken und mit Dateneingabe durch den Leistungsempfänger, die kein oder nur wenig menschliches Eingreifen erfordern (z.B. Online-Marktplatz, Online-Einkaufsportal);

11. Internet-Service-Pakete, die mehr als nur die Gewährung des Zugangs zum Internet ermöglichen und weitere Elemente umfassen (z.B. Nachrichten, Wetterbericht, Reiseinformationen, Spielforen, Web-Hosting, Zugang zu Chatlines usw.).

(4) Von den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen sind die Leistungen zu unterscheiden, bei denen es sich um Lieferungen oder um andere sonstige Leistungen im Sinne des § 3a UStG handelt.

(5) Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um Lieferungen, so dass keine auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen vorliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen nach elektronischer Bestellung und Auftragsbearbeitung;
2. Lieferungen von CD-ROM, Disketten und ähnlichen körperlichen Datenträgern;
3. Lieferungen von Druckerzeugnissen wie Büchern, Newsletters, Zeitungen und Zeitschriften;
4. Lieferungen von CD, Audiokassetten, Videokassetten und DVD;
5. Lieferungen von Spielen auf CD-ROM.

(6) In den folgenden Fällen handelt es sich um andere als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG, d.h. Dienstleistungen, die zum wesentlichen Teil durch Menschen erbracht werden, wobei das Internet oder ein elektronisches Netz nur als Kommunikationsmittel dient:

1. Data-Warehousing – offline – (§ 3a Abs. 1 UStG);
2. Versteigerungen herkömmlicher Art, bei denen Menschen direkt tätig werden, unabhängig davon, wie die Gebote abgegeben werden – z.B. persönlich, per Internet oder per Telefon – (§ 3a Abs. 1 UStG);
3. Fernunterricht, z.B. per Post (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG);
4. Reparatur von EDV-Ausrüstung (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG);
5. Zeitungs-, Plakat- und Fernsehwerbung (§ 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG);

- 
6. Beratungsleistungen von Rechtsanwälten und Finanzberatern usw. per E-Mail (§ 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG);
- 7. Anpassung von Software an die besonderen Bedürfnisse des Abnehmers (§ 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG, vgl. Abschnitt 39 Abs. 13);**
8. Internettelefonie (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG);
9. Kommunikation, wie z.B. E-Mail (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG);
10. Telefon-Helpdesks (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG);
11. Videofonie, d.h. Telefonie mit Video-Komponente (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG);
12. Zugang zum Internet und World Wide Web (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG);
13. Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen über das Internet oder ein ähnliches elektronisches Netz bei gleichzeitiger Übertragung der Sendung auf herkömmlichem Weg (§ 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG, vgl. Abschnitt 39b).

### Besteuerungsverfahren

(7) <sup>1</sup>Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet als Steuerschuldner ausschließlich sonstige Leistungen auf elektronischem Weg an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen, können sich abweichend von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG unter bestimmten Bedingungen dafür entscheiden, nur in einem EU-Mitgliedstaat erfasst zu werden (§ 18 Abs. 4c UStG). <sup>2</sup>Macht ein Unternehmer von diesem Wahlrecht Gebrauch und entscheidet sich dafür, sich nur in Deutschland erfassen zu lassen, muss er dies dem für dieses Besteuerungsverfahren zuständigen BZSt vor Beginn seiner Tätigkeit in der EU auf dem amtlich vorgeschriebenen, elektronisch zu übermittelnden Dokument anzeigen.

(8) <sup>1</sup>Abweichend von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG hat der Unternehmer in jedem Kalendervierteljahr (= Besteuerungszeitraum) eine Steuererklärung bis zum 20. Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums elektronisch beim BZSt abzugeben. <sup>2</sup>Hierbei hat er die auf den jeweiligen Mitgliedstaat entfallenden Umsätze zu trennen und dem im betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen. <sup>3</sup>Der Unternehmer hat die Steuer entsprechend § 16 Abs. 1a UStG selbst zu berechnen (§ 18 Abs. 4c Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Die Steuer ist spätestens am 20. Tag nach Ende des Besteuerungszeitraums zu entrichten (§ 18 Abs. 4c Satz 2 UStG).

(9) <sup>1</sup>Bei der Umrechnung von Werten in fremder Währung muss der Unternehmer einheitlich den von der Europäischen Zentralbank festgestellten Umrechnungskurs des letzten Tages des Besteuerungszeitraums bzw., falls für diesen Tag kein Umrechnungskurs festgelegt wurde, den für den nächsten Tag nach Ablauf des Besteuerungszeitraums festgelegten Umrechnungskurs anwenden (§ 16 Abs. 6 Sätze 4 und 5 UStG). <sup>2</sup>Die Anwendung eines monatlichen Durchschnittskurses entsprechend § 16 Abs. 6 Sätze 1 bis 3 UStG ist ausgeschlossen.

(10) <sup>1</sup>Der Unternehmer kann die Ausübung des Wahlrechts widerrufen (§ 18 Abs. 4c Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Kalendervierteljahres (= Besteuerungszeitraum) mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich (§ 18 Abs. 4c Satz 5 UStG). <sup>3</sup>Das allgemeine Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) und das Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG schließen sich gegenseitig aus.

(11) Das BZSt kann den Unternehmer von dem Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG ausschließen, wenn er seinen Verpflichtungen nach § 18 Abs. 4c Sätze 1 bis 3 UStG oder seinen Aufzeichnungspflichten (§ 22 Abs. 1 UStG) in diesem Verfahren wiederholt nicht oder nicht rechtzeitig nachkommt.

(12) Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Inland als Steuerschuldner nur steuerbare sonstige Leistungen auf elektronischem Weg an Nichtunternehmer erbringen, die Umsatzbesteuerung aber in einem dem Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG entsprechenden Verfahren in einem anderen EU-Mitgliedstaat durchgeführt wird, sind nach § 18 Abs. 4d UStG von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen und der Steuererklärung für das Kalenderjahr im Inland befreit.

(13) <sup>1</sup>Nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet als Steuerschuldner ausschließlich sonstige Leistungen auf elektronischem Weg an in der EU ansässige Nichtunternehmer erbringen und von dem Wahlrecht der steuerlichen Erfassung in nur einem EU-Mitgliedstaat Gebrauch machen, können Vorsteuerbeträge nur im Rahmen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens gelten machen (§ 18 Abs. 9 Satz 8 UStG i.V.m. § 59 Nr. 4 UStDV). <sup>2</sup>In diesen Fällen sind die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG nicht anzuwenden. <sup>3</sup>Voraussetzung ist, dass die Steuer für die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen entrichtet wurde und dass die Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen. <sup>4</sup>Für



Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit anderen Umsätzen (z.B. elektronisch erbrachte sonstige Leistungen durch einen nicht in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmer an einen in der Gemeinschaft ansässigen Unternehmer, der Steuerschuldner ist) gelten die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG unverändert.

### **Aufzeichnungspflichten**

(14) <sup>1</sup>Der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer hat über die im Rahmen der Regelung nach § 18 Abs. 4c und 4d UStG getätigten Umsätze Aufzeichnungen mit ausreichenden Angaben zu führen. <sup>2</sup>Diese Aufzeichnungen sind dem BZSt auf Anfrage auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UStG). <sup>3</sup>Die Aufbewahrungsfrist beträgt zehn Jahre (§ 147 Abs. 3 AO).

#### **39d. Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen und die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie damit unmittelbar zusammenhängende sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG)**

(1) <sup>1</sup>Bei bestimmten sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität (§ 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG) richtet sich der Ort der Leistung regelmäßig nach § 3a Abs. 3 UStG. <sup>2</sup>Zu diesen Leistungen gehören die Gewährung des Zugangs zu Erdgas- und Elektrizitätsnetzen, die Fernleitung, die Übertragung oder die Verteilung über diese Netze sowie andere mit diesen Leistungen unmittelbar zusammenhängende Leistungen in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen.

(2) Zu den mit der Gewährung des Zugangs zu Erdgasnetzen und der Fernleitung, der Übertragung oder der Verteilung über diese Netze unmittelbar zusammenhängenden Umsätzen gehören insbesondere:

1. Die Gewährung des Zugangs zu Erdgasspeichern sowie die Zwischenspeicherung von Gas in solchen Speichern;
2. das Vorhalten von Speicher- und Transportkapazitäten für Erdgas im eigenen Netz, auch wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen werden;
3. die Verpachtung von Leitungssegmenten und das Transportmanagement in fremden Netzen;
4. die Überwachung des Transports von Gas;
5. die Bereitstellung von Arbeitsgasvolumen im Erdgasspeichersystem einschließlich der damit einhergehenden Einspeise- und Ausspeiseleistung;
6. die technischen Dienstleistungen wie Ausgleich von Mengen- und Druckschwankungen, Verdichterleistung, Gastrocknung, Überlassung bzw. Wartung von Mess-, Druck-, Druckregel- und Datenübertragungsanlagen und Gasbeschaffenheitsanalysen;
7. das Steuern von Gasflüssen (Dispatching) in eigenen und fremden Gasnetzen;
8. die sonstigen Serviceleistungen wie Überwachung, Revision und Wartung fremder Netze oder Pipelines, Netzoptimierung, Notrufbereitschaften.

(3) Zu den mit der Gewährung des Zugangs zu Elektrizitätsnetzen und der Fernleitung, der Übertragung oder der Verteilung über diese Netze unmittelbar zusammenhängenden Umsätzen gehören insbesondere:

1. Der Anschluss an das Elektrizitätsnetz sowie die Netznutzung;
2. die Netzführung sowie die Schaffung der Voraussetzungen für die Messung;
3. die Spannungs- und die Frequenzhaltung;
4. der Wiederaufbau der Versorgung nach Störungseintritt oder Störungsabgrenzung;
5. das Vorhalten von Übertragungskapazitäten, auch wenn diese tatsächlich nicht in Anspruch genommen werden;
6. die Überwachung des Transports von Strom;
7. die sonstigen Serviceleistungen wie Überwachung, Revision und Wartung fremder Netze, Netzoptimierung, Notrufbereitschaften.

---

**(4) Der Ort der Vermittlung von unter § 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG fallenden Leistungen bestimmt sich grundsätzlich nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 10 UStG.**

#### **40. (unbesetzt)**

#### **41. Ort der sonstigen Leistung bei Einschaltung eines Erfüllungsgehilfen**

Bedient sich der Unternehmer bei Ausführung einer sonstigen Leistung eines anderen Unternehmers als Erfüllungsgehilfen, der die sonstige Leistung im eigenen Namen und für eigene Rechnung ausführt, ist der Ort der Leistung für jede dieser Leistungen für sich zu bestimmen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Die juristische Person des öffentlichen Rechts P im Inland erteilt dem Unternehmer F in Frankreich den Auftrag, ein Gutachten zu erstellen, das P in ihrem Hoheitsbereich auswerten will.

<sup>2</sup>F vergibt bestimmte Teilbereiche an den Unternehmer U im Inland und beauftragt ihn, die Ergebnisse seiner Ermittlungen unmittelbar P zur Verfügung zu stellen.

<sup>3</sup>Die Leistung des U wird nach § 3a Abs. 3 und 4 Nr. 3 UStG dort ausgeführt, wo F sein Unternehmen betreibt; sie ist daher im Inland nicht steuerbar. <sup>4</sup>Der Ort der Leistung des F an P ist nach § 3a Abs. 1 UStG zu bestimmen; die Leistung ist damit ebenfalls im Inland nicht steuerbar.

#### **42. Sonderfälle des Orts der sonstigen Leistung**

(1) <sup>1</sup>Die Sonderregelung des § 1 Abs. 1 UStDV betrifft sonstige Leistungen, die von einem im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer oder von einer dort gelegenen Betriebsstätte erbracht und im Inland genutzt oder ausgewertet werden. <sup>2</sup>Die Leistungen eines Aufsichtsratsmitgliedes werden am Sitz der Gesellschaft genutzt oder ausgewertet. <sup>3</sup>Sonstige Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen (vgl. Abschnitt 39 Abs. 3 bis 8), werden dort genutzt oder ausgewertet, wo die Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit wahrgenommen werden soll. <sup>4</sup>Wird eine sonstige Leistung sowohl im Inland als auch im Ausland genutzt oder ausgewertet, ist darauf abzustellen, wo die Leistung überwiegend genutzt oder ausgewertet wird.

(2) Die Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV erstreckt sich nur auf sonstige Leistungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit diese nicht Unternehmer sind.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Die Stadt M im Inland platziert im Wege der Öffentlichkeitsarbeit eine Fremdenverkehrsanzeige über einen in der Schweiz ansässigen Werbemittler W in einer deutschen Zeitung.

<sup>2</sup>Die Werbeleistung der deutschen Zeitung an W ist im Inland nicht steuerbar (§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 2 UStG). <sup>3</sup>Der Ort der Leistung des W an M liegt nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV im Inland. <sup>4</sup>Steuerschuldner für die Leistung des W ist M (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG).

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Die im Inland ansässige Rundfunkanstalt R verpflichtet

1. den in Norwegen ansässigen Künstler N für die Aufnahme und Sendung einer künstlerischen Darbietung;
2. den in der Schweiz ansässigen Journalisten S, Nachrichten, Übersetzungen und Interviews auf Tonträgern und in Manuskriptform zu verfassen.

<sup>2</sup>N und S räumen R das Nutzungsrecht am Urheberrecht ein. <sup>3</sup>Die Sendungen werden sowohl in das Inland als auch in das Ausland ausgestrahlt.

<sup>4</sup>Die Leistungen des N und des S sind sonstige Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG.

<sup>5</sup>Der Ort dieser Leistungen liegt im Inland, da sie von R hier genutzt werden (§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStDV). <sup>6</sup>Es kommt nicht darauf an, wohin die Sendungen ausgestrahlt werden.

<sup>7</sup>Steuerschuldner für die Leistungen des N und des S ist R (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG).

(3) § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV gilt für die Vermietung von Beförderungsmitteln.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Unternehmer U mietet bei einem in der Schweiz ansässigen Autovermieter S einen Personenkraftwagen und nutzt ihn im Inland.

<sup>2</sup>Der Ort der Leistung bei der Vermietung des Beförderungsmittels richtet sich nach § 3a Abs. 1 UStG (vgl. Abschnitt 33a). <sup>3</sup>Da der Personenkraftwagen im Inland genutzt wird, ist die Leistung jedoch nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStDV als im Inland ausgeführt zu behandeln.

<sup>4</sup>Steuerschuldner für die Leistung des S ist U (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG).

Zu § 3b UStG  
(§§ 2 bis 7 UStDV)

#### **42a. Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist**

(1) <sup>1</sup>Der Ort einer Personenbeförderung und der Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Sinne des § 3b Abs. 3 UStG ist, liegen dort, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Hieraus folgt für diejenigen Beförderungsfälle, in denen der mit der Beförderung beauftragte Unternehmer (Hauptunternehmer) die Beförderung durch einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) ausführen lässt, dass sowohl die Beförderungsleistung des Hauptunternehmers als auch diejenige des Subunternehmers dort ausgeführt werden, wo der Subunternehmer die Beförderung bewirkt. <sup>3</sup>Die Sonderregelung über die Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 Abs. 1 UStG) bleibt jedoch unberührt.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Reiseveranstalter A veranstaltet im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Tagesausflug. <sup>2</sup>Er befördert die teilnehmenden Reisenden jedoch nicht selbst, sondern bedient sich zur Ausführung der Beförderung des Omnibusunternehmers B. <sup>3</sup>Dieser bewirkt an A eine Beförderungsleistung, indem er die Beförderung im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführt.

<sup>4</sup>Der Ort der Beförderungsleistung des B liegt dort, wo dieser die Beförderung bewirkt. <sup>5</sup>Für A stellt die Beförderungsleistung des B eine Reisevorleistung dar. <sup>6</sup>A führt deshalb umsatzsteuerrechtlich keine Beförderungsleistung, sondern eine sonstige Leistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG aus.

<sup>7</sup>Diese sonstige Leistung wird dort ausgeführt, von wo aus A sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG).

#### **Grenzüberschreitende Beförderungen**

(2) <sup>1</sup>Grenzüberschreitende Beförderungen sind in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Die Aufteilung unterbleibt jedoch bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit kurzen in- oder ausländischen Beförderungstrecken, wenn diese Beförderungen entweder insgesamt als steuerbar oder insgesamt als nicht steuerbar zu behandeln sind (siehe auch Absätze 5 bis 15). <sup>3</sup>Wegen der Auswirkung der Sonderregelung des § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 3 UStG auf Beförderungen – in der Regel i.V.m. den §§ 4, 6 oder 7 UStDV – wird auf die Absätze 9 und 11 bis 15 verwiesen.

(3) <sup>1</sup>Bei einer Beförderungsleistung, bei der nur ein Teil der Leistung steuerbar ist und bei der die Umsatzsteuer für diesen Teil auch erhoben wird, ist Bemessungsgrundlage das Entgelt, das auf diesen Teil entfällt. <sup>2</sup>Bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind und die bei der Ein- oder Ausreise eine Grenze zu einem Drittland überqueren, ist ein Durchschnittsbeförderungsentgelt für den Streckenanteil im Inland maßgebend (vgl. Abschnitte 159 und 221). <sup>3</sup>In allen übrigen Fällen ist das auf den steuerbaren Leistungsteil entfallende tatsächlich vereinbarte oder vereinnahmte Entgelt zu ermitteln (vgl. hierzu Absatz 4). <sup>4</sup>Das Finanzamt kann jedoch Unternehmer, die nach § 4 Nr. 3 UStG steuerfreie Umsätze bewirken, von der Verpflichtung befreien, die Entgelte für die vorbezeichneten steuerfreien Umsätze und die Entgelte für nicht steuerbare Beförderungen getrennt aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 259 Abs. 18 und 19).

(4) <sup>1</sup>Wird bei einer Beförderungsleistung, die sich nicht nur auf das Inland erstreckt und bei der kein Durchschnittsbeförderungsentgelt maßgebend ist, ein Gesamtpreis vereinbart oder vereinnahmt, ist der auf den inländischen Streckenanteil entfallende Entgeltsanteil anhand dieses Gesamtpreises zu ermitteln. <sup>2</sup>Hierzu gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Grundsätzlich ist vom vereinbarten oder vereinnahmten Nettobeförderungspreis auszugehen. <sup>2</sup>Zum Nettobeförderungspreis gehören nicht die Umsatzsteuer für die Beförderungsleistung im

Inland und die für den nicht steuerbaren Leistungsanteil in anderen Staaten zu zahlende Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer. <sup>3</sup>Sofern nicht besondere Umstände (wie z.B. tarifliche Vereinbarungen im internationalen Eisenbahnverkehr) eine andere Aufteilung rechtfertigen, ist der Nettobeförderungspreis für jede einzelne Beförderungsleistung im Verhältnis der Längen der inländischen und ausländischen Streckenanteile – einschließlich so genannter Leerkilometer – aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 3. 1998, V R 17/93, BStBl II S. 523). <sup>4</sup>Das auf den inländischen Streckenanteil entfallende Entgelt kann nach folgender Formel ermittelt werden:

$$\text{Entgelt für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Nettobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

2. <sup>1</sup>Bei Personenbeförderungen ist es nicht zu beanstanden, wenn zur Ermittlung des auf den inländischen Streckenanteil entfallenden Entgelts nicht vom Nettobeförderungspreis ausgegangen wird, sondern von dem für die Gesamtstrecke vereinbarten oder vereinnahmten Bruttobeförderungspreis, z.B. Gesamtpreis einschließlich der im Inland und im Ausland erhobenen Umsatzsteuer oder ähnlichen Steuer. <sup>2</sup>Für die Entgeltsermittlung kann in diesem Falle die folgende geänderte Berechnungsformel dienen:

$$\text{Bruttoentgelt (Entgelt zuzüglich Umsatzsteuer) für den inländischen Streckenanteil} = \frac{\text{Bruttobeförderungspreis für die Gesamtstrecke} \times \text{Anzahl der km des inländischen Streckenanteils}}{\text{Anzahl der km der Gesamtstrecke}}$$

<sup>3</sup>Innerhalb eines Besteuerungszeitraumes muss bei allen Beförderungen einer Verkehrsart, z.B. bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen, nach ein und derselben Methode verfahren werden.

#### Verbindungsstrecken im Inland

(5) <sup>1</sup>Zu den Verbindungsstrecken im Inland nach § 2 UStDV gehören insbesondere diejenigen Verbindungsstrecken von nicht mehr als 30 km Länge, für die in den folgenden Abkommen und Verträgen Erleichterungen für den Durchgangsverkehr vereinbart worden sind:

1. Deutsch-Schweizerisches Abkommen vom 5. 2. 1958, Anlage III (BGBl. 1960 II S. 2162), geändert durch Vereinbarung vom 15. 5. 1981 (BGBl. II S. 211);
2. Deutsch-Österreichisches Abkommen vom 14. 9. 1955, Artikel 1 Abs. 1 (BGBl. 1957 II S. 586);
3. Deutsch-Österreichisches Abkommen vom 14. 9. 1955, Artikel 1 (BGBl. 1957 II S. 589);
4. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 6. 9. 1962, Anlage II (BGBl. 1963 II S. 1280), zuletzt geändert durch Vereinbarung vom 3. 12. 1981 (BGBl. 1982 II S. 28);
5. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 17. 2. 1966, Artikel 1 und 14 (BGBl. 1967 II S. 2092);
6. Deutsch-Niederländischer Vertrag vom 8. 4. 1960, Artikel 33 (BGBl. 1963 II S. 463).

<sup>2</sup>Bei diesen Strecken ist eine Prüfung, ob sie den nächsten oder verkehrstechnisch günstigsten Weg darstellen, nicht erforderlich. <sup>3</sup>Bei anderen Verbindungsstrecken muss diese Voraussetzung im Einzelfall geprüft werden.

(6) <sup>1</sup>§ 2 UStDV umfasst die grenzüberschreitenden Personen- und Güterbeförderungen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern bewirkt werden, mit Ausnahme der Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen. <sup>2</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen hat § 7 Abs. 2, 3 und 5 UStDV Vorrang (vgl. Absätze 13 bis 15).

#### Verbindungsstrecken im Ausland

(7) Zu den Verbindungsstrecken im Ausland nach § 3 UStDV gehören insbesondere diejenigen Verbindungsstrecken von nicht mehr als 10 km Länge, die in den in Absatz 5 und in den nachfolgend aufgeführten Abkommen und Verträgen enthalten sind:

1. Deutsch-Österreichischer Vertrag vom 17. 2. 1966, Artikel 1 (BGBl. 1967 II S. 2086);
2. Deutsch-Belgischer Vertrag vom 24. 9. 1956, Artikel 12 (BGBl. 1958 II S. 263).

(8) <sup>1</sup>Der Anwendungsbereich des § 3 UStDV umfasst die grenzüberschreitenden Personen- und Güterbeförderungen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern durchgeführt werden, mit Ausnahme der Personenbeförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen. <sup>2</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen hat § 7 Abs. 2, 3 und 5 UStDV Vorrang (vgl. Absätze 13 bis 15).

#### Anschlussstrecken im Schienenbahnverkehr

(9) <sup>1</sup>Im Eisenbahnverkehr enden die Beförderungsstrecken der nationalen Eisenbahnverwaltungen in der Regel an der Grenze des jeweiligen Hoheitsgebiets. <sup>2</sup>In Ausnahmefällen betreiben jedoch die Eisenbahnverwaltungen kurze Beförderungsstrecken im Nachbarstaat bis zu einem dort befindlichen vertraglich festgelegten Gemeinschafts- oder Betriebswechselbahnhof (Anschlussstrecken). <sup>3</sup>Bei Personenbeförderungen im grenzüberschreitenden Eisenbahnverkehr sind die nach § 4 UStDV von inländischen Eisenbahnverwaltungen im Ausland betriebenen Anschlussstrecken als inländische Beförderungsstrecken und die von ausländischen Eisenbahnverwaltungen im Inland betriebenen Anschlussstrecken als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen. <sup>4</sup>Ferner gelten bei Personenbeförderungen Schienenbahnstrecken in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten als inländische Beförderungsstrecken.

#### Kurze Straßenstrecken im Inland

(10) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit im Inland oder im Ausland zugelassenen Kraftfahrzeugen sind inländische Streckenanteile, die in einer Fahrtrichtung nicht länger als 10 km sind, nach § 5 UStDV als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen. <sup>2</sup>Die Regelung gilt jedoch nicht für Personenbeförderungen von und zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten (vgl. auch Absatz 11). <sup>3</sup>Der „Gelegenheitsverkehr mit Kraftfahrzeugen“ umfasst nach § 46 PBefG den Verkehr mit Taxen (§ 47 PBefG), die Ausflugsfahrten und Ferientouristenreisen (§ 48 PBefG) und den Verkehr mit Mietomnibussen und Mietwagen (§ 49 PBefG).

#### Straßenstrecken in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten

(11) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Kraftfahrzeugen, die von im Inland oder im Ausland ansässigen Unternehmern von und zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten sowie zwischen diesen Gebieten bewirkt werden, sind die Streckenanteile in diesen Gebieten nach § 6 UStDV als inländische Beförderungsstrecken anzusehen. <sup>2</sup>Damit sind diese Beförderungen insgesamt steuerbar und mangels einer Befreiungsvorschrift auch steuerpflichtig.

#### Kurze Strecken im grenzüberschreitenden Verkehr mit Wasserfahrzeugen

(12) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen jeglicher Art, die lediglich im Inland und in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten ausgeführt werden, sind nach § 7 Abs. 1 UStDV die Streckenanteile in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten als inländische Beförderungsstrecken anzusehen. <sup>2</sup>Hieraus ergibt sich, dass diese Beförderungen insgesamt steuerbar sind. <sup>3</sup>Unter die Regelung fallen insbesondere folgende Sachverhalte:

1. Grenzüberschreitende Beförderungen zwischen Hafengebieten im Inland und Freihäfen.

#### Beispiel:

Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Personen zwischen dem Hamburger Freihafen und dem übrigen Hamburger Hafengebiet.

2. Grenzüberschreitende Beförderungen, die zwischen inländischen Häfen durchgeführt werden und bei denen neben dem Inland lediglich die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete durchfahren werden.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Touristen zwischen den ostfriesischen Inseln und benutzt hierbei den Seeweg nördlich der Inseln. <sup>2</sup>Bei den Fahrten wird jedoch die Hoheitsgrenze, die sich 12 Seemeilen (rd. 22,2 km) von der Strandlinie entfernt befindet, nicht überschritten.

(13) Für grenzüberschreitende Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen jeglicher Art, die zwischen inländischen Häfen durchgeführt werden, bei denen jedoch nicht lediglich das Inland und die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, sondern auch das übrige Ausland berührt werden, enthält § 7 Abs. 2 UStDV folgende Sonderregelungen:

1. <sup>1</sup>Ausländische Beförderungsstrecken sind als inländische Beförderungsstrecken anzusehen, wenn die ausländischen Streckenanteile außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete jeweils

---

nicht mehr als 10 km betragen (§ 7 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). <sup>2</sup>Die Vorschrift ist im Ergebnis eine Ergänzung des § 7 Abs. 1 UStDV.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer befördert Touristen mit seinem Schiff zwischen den Nordseeinseln und legt dabei nicht mehr als 10 km jenseits der Hoheitsgrenze zurück.

<sup>2</sup>Die Beförderungen im Seegebiet bis zur Hoheitsgrenze sind ohne Rücksicht auf die Länge der Beförderungsstrecke steuerbar. <sup>3</sup>Die Beförderungen im Seegebiet jenseits der Hoheitsgrenze sind ebenfalls steuerbar, weil die Beförderungsstrecke hier nicht länger als 10 km ist.

2. <sup>1</sup>Inländische Streckenanteile sind als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen und Beförderungsleistungen, die auf die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete entfallen, sind nicht wie Umsätze im Inland zu behandeln, wenn bei der einzelnen Beförderung

a) der ausländische Streckenanteil außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete länger als 10 km und

b) der Streckenanteil im Inland und in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten nicht länger als 20 km

sind (§ 7 Abs. 2 **Satz 1** Nr. 2 UStDV). <sup>2</sup>Die Beförderungen sind deshalb insgesamt nicht steuerbar.

(14) <sup>1</sup>Keine Sonderregelung besteht für die Fälle, in denen die ausländischen Streckenanteile außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete jeweils länger als 10 km und die Streckenanteile im Inland und in den vorbezeichneten Gebieten jeweils länger als 20 km sind. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist deshalb die jeweilige Beförderungsleistung in einen steuerbaren Teil und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. <sup>3</sup>Bei der Aufteilung ist zu beachten, dass Beförderungen in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten steuerbar sind, wenn sie für unternehmensfremde Zwecke des Auftraggebers ausgeführt werden oder eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliegt.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer befördert mit seinem Schiff Touristen auf die hohe See hinaus. <sup>2</sup>Der Streckenanteil vom Hafen bis zur Hoheitsgrenze hin und zurück beträgt 50 km. <sup>3</sup>Der Streckenanteil jenseits der Hoheitsgrenze beträgt 12,5 km.

<sup>4</sup>Die Beförderung ist zu 80 % steuerbar und zu 20 % nicht steuerbar.

(15) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr mit Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt nach § 7 Abs. 3 UStDV handelt es sich um folgende Beförderungen:

1. Beförderungen, die zwischen ausländischen Seehäfen durchgeführt werden und durch das Inland oder durch die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete führen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer befördert Touristen mit seinem Schiff von Stockholm durch den Nord-Ostsee-Kanal nach London. <sup>2</sup>Die Strecke durch den Nord-Ostsee-Kanal ist als ausländischer Streckenanteil anzusehen.

2. <sup>1</sup>Beförderungen, die zwischen einem inländischen Seehafen und einem ausländischen Seehafen durchgeführt werden. <sup>2</sup>Inländische Seehäfen sind nach § 7 Abs. 4 UStDV auch die Freihäfen und die Insel Helgoland.

Beispiel 1:

Beförderungen im Passagier- und Fährverkehr zwischen Hamburg (Seehafen) oder Bremerhaven (Freihafen) und Harwich (England).

Beispiel 2:

Beförderungen im Rahmen von Kreuzfahrten, die zwar in ein und demselben inländischen Seehafen beginnen und enden, bei denen aber zwischendurch mindestens ein ausländischer Seehafen angelaufen wird.

<sup>2</sup>Die Regelung des § 7 Abs. 3 UStDV hat zur Folge, dass die Beförderungen insgesamt nicht steuerbar sind. <sup>3</sup>Das gilt auch für die Gewährung von Unterbringung und Verpflegung an die beförderten Personen, **soweit Unterbringung und Verpflegung erforderlich sind, um die Personenbeförderung planmäßig durchführen zu können.**

(16) Bei Beförderungen von Personen mit Schiffen auf dem Rhein zwischen Basel (Rhein-km 170) und Neuburgweier (Rhein-km 353) über insgesamt 183 km ist hinsichtlich der einzelnen Streckenanteile wie folgt zu verfahren:

1. Streckenanteil zwischen der Grenze bei Basel (Rhein-km 170) und Breisach (Rhein-km 227) über insgesamt 57 km:
 

<sup>1</sup>Die Beförderungen erfolgen hier auf dem in Frankreich gelegenen Rheinseitenkanal. <sup>2</sup>Sie unterliegen deshalb auf diesem Streckenanteil nicht der deutschen Umsatzsteuer.
2. Streckenanteil zwischen Breisach (Rhein-km 227) und Straßburg (Rhein-km 295) über insgesamt 68 km:
  - a) <sup>1</sup>Hier werden die Beförderungen auf einzelnen Streckenabschnitten (Schleusen und Schleusenkanälen) von zusammen 34 km auf französischem Hoheitsgebiet durchgeführt. <sup>2</sup>Die Beförderungen unterliegen insoweit nicht der deutschen Umsatzsteuer.
  - b) <sup>1</sup>Auf einzelnen anderen Streckenabschnitten von zusammen 34 km finden die Beförderungen auf dem Rheinstrom statt. <sup>2</sup>Die Hoheitsgrenze zwischen Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland wird durch die Achse des Talwegs bestimmt. <sup>3</sup>Bedingt durch den Verlauf der Fahrrinne und mit Rücksicht auf den übrigen Verkehr muss die Schifffahrt häufig die Hoheitsgrenze überfahren. <sup>4</sup>In der Regel wird der Verkehr je zur Hälfte (= 17 km) auf deutschem und französischem Hoheitsgebiet abgewickelt.
3. Streckenanteil zwischen Straßburg (Rhein-km 295) und der Grenze bei Neuburgweier (Rhein-km 353) über insgesamt 58 km:
 

<sup>1</sup>Die Hoheitsgrenze im Rhein wird auch hier durch die Achse des Talwegs bestimmt. <sup>2</sup>Deshalb ist auch hier davon auszugehen, dass die Beförderungen nur zur Hälfte (= 29 km) im Inland stattfinden.

#### **42b. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht**

(1) Für den Ort einer Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht (§ 3b Abs. 2 UStG), gelten die Ausführungen in Abschnitt 36 Abs. 1 sinngemäß.

(2) <sup>1</sup>Die Regelung des § 3b Abs. 2 UStG gilt für Umsätze, die selbständige Leistungen sind. <sup>2</sup>Sofern das Beladen, das Entladen, der Umschlag, die Lagerung oder eine andere sonstige Leistung Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung darstellen, teilen sie deren umsatzsteuerliches Schicksal.

#### **42c. Begriff des Leistungsempfängers im Sinne des § 3b Abs. 3 bis 6 UStG**

(1) <sup>1</sup>Als Leistungsempfänger im umsatzsteuerlichen Sinn ist grundsätzlich derjenige zu behandeln, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 192 Abs. 16). <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist bei Leistungen im Sinne des § 3b Abs. 3 bis 6 UStG der Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger anzusehen (vgl. Beispiel). <sup>3</sup>Hierdurch wird erreicht, dass durch die Maßgeblichkeit der USt-IdNr. des Rechnungsempfängers die Leistung in dem Staat besteuert wird, in dem der Rechnungsempfänger steuerlich geführt wird.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U versendet Güter per Frachtnachnahme an den Empfänger A in Dänemark.

<sup>2</sup>Bei Frachtnachnahmen wird regelmäßig vereinbart, dass der Beförderungsunternehmer die Beförderungskosten dem Empfänger der Sendung in Rechnung stellt und dieser die Beförderungskosten zahlt. <sup>3</sup>Der Rechnungsempfänger A der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist als Empfänger der Beförderungsleistung (Leistungsempfänger) im Sinne des § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG anzusehen, auch wenn er den Transportauftrag nicht unmittelbar erteilt hat.

(2) <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger kann bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder einer damit zusammenhängenden sonstigen Leistung eine ihm erteilte USt-IdNr. gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden. <sup>2</sup>Der leistende Unternehmer hat eine ihm vorgelegte USt-IdNr., die von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt wurde, im Hinblick auf die Gewährleistung einer zutreffenden

Besteuerung nach § 90 Abs. 2 AO zu prüfen. <sup>3</sup>§ 18e UStG gibt dem Unternehmer die Möglichkeit, sich die Gültigkeit einer USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates sowie den Namen und die Anschrift der Person, der diese Nummer erteilt wurde, durch das **BZSt** bestätigen zu lassen.

(3) <sup>1</sup>Die Verwendung einer USt-IdNr. soll grundsätzlich vor Ausführung der Leistung vereinbart und in dem Dokument, das im jeweiligen Fall im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendet wird (z.B. schriftlicher Speditionsauftrag), schriftlich festgehalten werden. <sup>2</sup>Der Begriff „Verwendung“ einer USt-IdNr. setzt ein positives Tun des Leistungsempfängers, in der Regel bereits bei Vertragsabschluss, voraus. <sup>3</sup>**So kann z.B. auch bei mündlichem Abschluss eines Beförderungsauftrags eine Erklärung über die Verwendung einer bestimmten USt-IdNr. abgegeben und diese in einer Notiz festgehalten werden. <sup>4</sup>Es reicht ebenfalls aus, wenn bei der erstmaligen Erfassung der Stammdaten eines Leistungsempfängers zusammen mit der für diesen Zweck erfragten USt-IdNr. zusätzlich eine Erklärung des Leistungsempfängers aufgenommen wird, dass diese USt-IdNr. bei allen künftigen Einzelaufträgen verwendet werden soll.** <sup>5</sup>Eine im Briefkopf eingedruckte USt-IdNr. oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht allein nicht aus, damit sich der Leistungsort in den EU-Mitgliedstaat verlagert, der dem Leistungsempfänger die eingedruckte USt-IdNr. erteilt hat. <sup>6</sup>Unschädlich ist es im Einzelfall, eine USt-IdNr. nachträglich zu verwenden oder durch eine andere zu ersetzen. <sup>7</sup>In diesem Fall muss ggf. die Besteuerung in dem einen EU-Mitgliedstaat rückgängig gemacht und in dem anderen EU-Mitgliedstaat nachgeholt werden. <sup>8</sup>In einer bereits erteilten Rechnung sind die USt-IdNr. des Leistungsempfängers (vgl. § 14a Abs. 1 UStG) und ggf. ein gesonderter Steuerausweis (vgl. § 14 Abs. 4 Nr. 8 und § 14c Abs. 1 UStG) zu berichtigen. <sup>9</sup>Die nachträgliche Angabe oder Änderung einer USt-IdNr. ist der Umsatzsteuerfestsetzung nur zu Grunde zu legen, wenn die Steuerfestsetzung in der Bundesrepublik Deutschland noch änderbar ist.

(4) <sup>1</sup>**Die in Absatz 3 benannten Grundsätze zur Verwendung einer USt-IdNr. sind – nach Sinn und Zweck der Regelungen zur Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung über die USt-IdNr. – nicht nur bei der Verwendung einer USt-IdNr. bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen anzuwenden. <sup>2</sup>Sie sind entsprechend auch bei allen anderen in § 3b Abs. 3 bis 6 UStG ausgeführten sonstigen Leistungen anzuwenden, bei denen die Verwendung der USt-IdNr. für die Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung maßgeblich sein kann.**

#### 42d. Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

(1) <sup>1</sup>Eine innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstands (innergemeinschaftliche Güterbeförderung) liegt nach § 3b Abs. 3 Satz 1 UStG vor, wenn sie in dem Gebiet von zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten beginnt (Abgangsort) und endet (Ankunftsort). <sup>2</sup>Eine Anfahrt des Beförderungsunternehmers zum Abgangsort ist unmaßgeblich. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für den Ankunftsort. <sup>4</sup>Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind für jeden Beförderungsauftrag gesondert zu prüfen; sie müssen sich aus den im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Unterlagen (z.B. schriftlicher Speditionsauftrag oder Frachtbrief) ergeben. <sup>5</sup>Für die Annahme einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist es unerheblich, ob die Beförderungsstrecke ausschließlich über Gemeinschaftsgebiet oder auch über Drittlandsgebiet führt (vgl. Absatz 4 Beispiele 2 und 3).

(2) <sup>1</sup>Bei einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung bestimmt sich der Ort der Leistung nach dem Abgangsort (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Verwendet jedoch der Leistungsempfänger gegenüber dem Beförderungsunternehmer eine USt-IdNr. eines EU-Mitgliedstaates, der nicht der EU-Mitgliedstaat ist, in dem der Abgangsort liegt, gilt die Beförderungsleistung als in dem Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>**Zur Verwendung einer USt-IdNr. vgl. Abschnitt 42c Abs. 3.**

(3) <sup>1</sup>Die deutschen Freihäfen gehören gemeinschaftsrechtlich zum Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (**Artikel 5 MwStSystRL**). <sup>2</sup>Deshalb ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung auch dann gegeben, wenn die Beförderung in einem deutschen Freihafen beginnt und in einem anderen EU-Mitgliedstaat endet oder umgekehrt. <sup>3</sup>Weil die Freihäfen aber nicht zum umsatzsteuerlichen Inland gehören (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, die in einem deutschen Freihafen beginnt und für das Unternehmen des Auftraggebers ausgeführt wird, nicht steuerbar (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 1 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

(4) Beispielsfälle für innergemeinschaftliche Güterbeförderungen:



## Beispiel 1:

<sup>1</sup>Die Privatperson P aus Deutschland beauftragt den deutschen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Deutschland zu befördern.

<sup>2</sup>Der Ort der Beförderungsleistung liegt in Spanien, da die Beförderung der Güter in Spanien beginnt (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG) und P keine USt-IdNr. verwendet. <sup>3</sup>F ist Steuerschuldner in Spanien (**Artikel 193 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 4). <sup>4</sup>Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des spanischen Umsatzsteuerrechts.

## Beispiel 2:

<sup>1</sup>Die Privatperson P aus Italien beauftragt den in der Schweiz ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland über die Schweiz nach Italien zu befördern.

<sup>2</sup>Bei der Beförderungsleistung des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, weil der Transport in zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten beginnt und endet. <sup>3</sup>Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. <sup>5</sup>Unbeachtlich ist dabei, dass ein Teil der Beförderungsstrecke auf das Drittland Schweiz entfällt (vgl. Absatz 1 Satz 5). <sup>6</sup>Der leistende Unternehmer F ist Steuerschuldner (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG) und hat den Umsatz im Rahmen des allgemeinen Besteuerungsverfahrens (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) zu versteuern (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 3).

## Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der in der Schweiz ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Italien über die Schweiz nach Deutschland zu befördern. <sup>2</sup>U hat keine USt-IdNr.

<sup>3</sup>Bei der Beförderungsleistung des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung (vgl. Absatz 1 Satz 5), deren Ort sich nach dem italienischen Abgangsort bestimmt (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Die Regelung nach § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U keine USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates verwendet. <sup>5</sup>F ist Steuerschuldner in Italien (**Artikel 193 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 4). <sup>6</sup>Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des italienischen Umsatzsteuerrechts.

## Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Belgien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Frankreich zu befördern. <sup>2</sup>U verwendet gegenüber F seine deutsche USt-IdNr.

<sup>3</sup>Die Beförderungsleistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da sich der Ort der Leistung nach dem inländischen Abgangsort bestimmt (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Die Regelung nach § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U nicht die USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates verwendet. <sup>5</sup>U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

## Beispiel 5:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U hat in Portugal eine Ware gekauft. <sup>2</sup>Er beauftragt den in Portugal ansässigen Frachtführer F, die Beförderung von Portugal nach Deutschland zu übernehmen. <sup>3</sup>U verwendet gegenüber F seine deutsche USt-IdNr.

<sup>4</sup>Da U gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort in Portugal nach Deutschland (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>5</sup>U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

## Beispiel 6:

<sup>1</sup>Der in Luxemburg ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Luxemburg zu befördern. <sup>2</sup>U verwendet gegenüber F seine luxemburgische USt-IdNr.

<sup>3</sup>Da U gegenüber F seine luxemburgische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Deutschland nach Luxemburg (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Steuerschuldner der luxemburgischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>5</sup>In der Rechnung an U darf keine luxemburgische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

---

**Beispiel 7:**

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Belgien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Frankreich zu befördern. <sup>2</sup>Die Beförderungskosten sollen dem Empfänger A in Frankreich in Rechnung gestellt werden (Frachtnachnahme). <sup>3</sup>Dabei wird bei Auftragserteilung angegeben, dass A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet.

<sup>4</sup>Der Rechnungsempfänger A ist als Leistungsempfänger der Beförderungsleistung anzusehen (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1). <sup>5</sup>Da A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort in Deutschland nach Frankreich (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>6</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Empfänger A (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>7</sup>In der Rechnung an A darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

**Beispiel 8:**

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Freiburg/Breisgau nach Saarbrücken zu befördern. <sup>2</sup>Dabei entfällt ein großer Teil der Beförderungsstrecke auf Frankreich.

<sup>3</sup>Da die Güterbeförderung in Deutschland beginnt und endet, handelt es sich nicht um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung im Sinne des § 3b Abs. 3 UStG. <sup>4</sup>Der inländische Streckenanteil ist in Deutschland steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>5</sup>Die Sonderregelung des § 3b Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 UStG i.V.m. § 3 UStDV ist nicht anzuwenden, da der ausländische Streckenanteil länger als 10 Kilometer ist. <sup>6</sup>Der inländische Streckenanteil ist steuerpflichtig. <sup>7</sup>Da Abgangs- und Bestimmungsort im Inland liegen und das Ausland nur durchfahren wird, kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG nicht in Betracht. <sup>8</sup>Der französische Streckenanteil ist in Frankreich steuerbar. <sup>9</sup>F ist dort Steuerschuldner (vgl. **Artikel 193 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 4). <sup>10</sup>Die Abrechnung richtet sich insoweit nach den Regelungen des französischen Umsatzsteuerrechts. <sup>11</sup>Das Finanzamt des F kann den Sachverhalt den französischen Steuerbehörden nach **Artikel 19 der Verordnung (EG) 1798/2003** mitteilen.

**Beispiel 9:**

<sup>1</sup>Der in Belgien ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Brüssel nach Magdeburg an den Empfänger A zu befördern. <sup>2</sup>Dabei wird als Frankatur (Abrechnungsmodalität) „Frei belgisch-deutsche Grenze“ vereinbart. <sup>3</sup>Bei Auftragserteilung wird angegeben, dass U gegenüber F seine belgische und A gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet.

<sup>4</sup>Bei der Frankatur „Frei belgisch-deutsche Grenze“ stellt der leistende Unternehmer die Beförderung bis zur deutschen Grenze dem Auftraggeber und die Beförderung ab der deutschen Grenze dem Empfänger in Rechnung, sodass zwei Rechnungen erteilt werden. <sup>5</sup>Die beiden Rechnungsempfänger sind als Leistungsempfänger anzusehen (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1), sodass von F zwei Leistungen erbracht werden.

<sup>6</sup>Der Ort der Beförderungsleistung des F an seinen Auftraggeber U liegt in Belgien, da die Beförderung eine innergemeinschaftliche Beförderung ist und die Beförderung in Belgien beginnt (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>7</sup>Die Regelung nach § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG ist nicht anzuwenden, da U nicht die USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates verwendet. <sup>8</sup>Steuerschuldner der belgischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U, da der leistende Unternehmer F nicht in Belgien ansässig ist (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>9</sup>In der Rechnung an U darf keine belgische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

<sup>10</sup>Der Ort der Beförderungsleistung des F an den Rechnungs- und Leistungsempfänger A liegt in Deutschland, da die Beförderung eine innergemeinschaftliche Beförderung ist und A seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>11</sup>Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer F (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 1). <sup>12</sup>F muss in der Rechnung an A die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

#### **42e. Ort der gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung**

(1) <sup>1</sup>Eine gebrochene Güterbeförderung liegt vor, wenn einem Beförderungsunternehmer für eine Güterbeförderung über die gesamte Beförderungsstrecke ein Auftrag erteilt wird, jedoch bei der Durchführung der Beförderung mehrere Beförderungsunternehmer nacheinander mitwirken. <sup>2</sup>Liegen

Beginn und Ende der gesamten Beförderung in den Gebieten verschiedener EU-Mitgliedstaaten, ist eine gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung gegeben.<sup>3</sup> Dabei ist jede Beförderung für sich zu beurteilen.<sup>4</sup> Bei einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind nicht nur Beförderungen als innergemeinschaftliche Güterbeförderungen anzusehen, bei denen Abgangsort und Ankunftsort in zwei verschiedenen EU-Mitgliedstaaten liegen.<sup>5</sup> Auch Beförderungen, die einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung vorangehen (Vorläufe) oder sich daran anschließen (Nachläufe) und sich auf einen EU-Mitgliedstaat beschränken, sind wie die innergemeinschaftliche Güterbeförderung zu behandeln (§ 3b Abs. 3 Satz 3 UStG).<sup>6</sup> Dies gilt auch für alle einem Vorlauf vorangehenden oder sich einem Nachlauf anschließenden auf einen EU-Mitgliedstaat beschränkten Güterbeförderungen, wenn die Beförderungsstrecken von dem Auftrag für die gesamte Beförderung erfasst sind.<sup>7</sup> Eine derartige innergemeinschaftliche Güterbeförderung liegt auch dann vor, wenn zwischen den Vor- und Nachläufen und der eigentlichen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung Unterbrechungszeiten liegen.<sup>8</sup> Sie können unvorhergesehen eintreten oder im Beförderungsauftrag vereinbart sein.<sup>9</sup> Der unmittelbare Zusammenhang einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung geht auch nicht verloren, wenn zwischen der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und dem Vor- oder Nachlauf eine sonstige Leistung der unter § 3b Abs. 2 UStG fallenden Art (z.B. Zwischenlagerung) ausgeführt wird.

(2) <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, dass seine Beförderungsleistung in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht.<sup>2</sup> Dazu hat der Auftraggeber der jeweiligen Leistung den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung in dem im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Dokument (z.B. schriftlicher Speditionsauftrag, Frachtbrief oder Bordero) anzugeben.<sup>3</sup> Statt dessen kann der Leistungsempfänger eine Bescheinigung folgenden Inhalts erstellen:

„Bescheinigung für innerstaatliche Güterbeförderungen im unmittelbaren Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen (Vor- und Nachläufe)

Der Unternehmer \_\_\_\_\_

(Name und Anschrift des leistenden Unternehmers)

hat für meine Rechnung die Beförderung folgender Güter:

\_\_\_\_\_  
(Bezeichnung der Beförderungsgegenstände)

von \_\_\_\_\_

(Bezeichnung des Abgangsorts)

nach \_\_\_\_\_

(Bezeichnung des Bestimmungsorts)

übernommen/besorgt.

Diese innerstaatliche Beförderung steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung dieser Güter, da die Gesamtbeförderung der Güter in

\_\_\_\_\_ beginnt  
(Bezeichnung des Abgangsorts/Staat)

und in \_\_\_\_\_ endet.  
(Bezeichnung des Bestimmungsorts/Staat)

\_\_\_\_\_  
(Ort und Datum)

\_\_\_\_\_  
(Name, Anschrift und Unterschrift des Leistungsempfängers)“

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Frankreich ansässigen Frachtführer S, Güter von Paris an einen Abnehmer in Rostock zu befördern.<sup>2</sup> S befördert die Güter von Paris nach Aachen und beauftragt für die Strecke von Aachen nach Rostock den in Köln ansässigen Unterfrachtführer F mit der Beförderung.<sup>3</sup> Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit.<sup>4</sup> U verwendet gegenüber S seine deutsche und S gegenüber F seine französische USt-IdNr.

<sup>5</sup>Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfasst die Gesamtbeförderung von Paris nach Rostock.<sup>6</sup> Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG).<sup>7</sup> U ist als

Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

<sup>8</sup>Die Beförderungsleistung des F von Aachen nach Rostock an seinen Auftraggeber S ist einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt (§ 3b Abs. 3 Satz 3 UStG). <sup>9</sup>Da S gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Aachen nach Frankreich (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG).

<sup>10</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer F nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**).

<sup>11</sup>In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der deutsche Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer S, Güter von Amsterdam nach Dresden zu befördern. <sup>2</sup>S beauftragt den ebenfalls in Deutschland ansässigen Unterfrachtführer F, die Güter von Amsterdam nach Venlo zu bringen. <sup>3</sup>Dort übernimmt S die Güter und befördert sie weiter nach Dresden. <sup>4</sup>Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit. <sup>5</sup>U und S verwenden jeweils ihre deutsche USt-IdNr.

<sup>6</sup>Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfasst die Gesamtbeförderung von Amsterdam nach Dresden. <sup>7</sup>Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>8</sup>Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer S (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). <sup>9</sup>S muss in der Rechnung an U die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

<sup>10</sup>Die Beförderungsleistung des F an seinen Auftraggeber S von Amsterdam nach Venlo steht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung und ist deshalb dieser gleichgestellt (§ 3b Abs. 3 Satz 3 UStG). <sup>11</sup>Da S gegenüber F seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Amsterdam nach Deutschland (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>12</sup>Steuerschuldner in Deutschland ist der leistende Unternehmer F (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). <sup>13</sup>F muss in der Rechnung an S die deutsche Umsatzsteuer gesondert ausweisen.

(3) <sup>1</sup>Wird bei Vertragsabschluss einer gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung eine „unfreie Versendung“ bzw. „Nachnahme der Fracht beim Empfänger“ vereinbart, trägt der Empfänger der Frachtsendung die gesamten Beförderungskosten. <sup>2</sup>Dabei erhält jeder nachfolgende Beförderungsunternehmer die Rechnung des vorhergehenden Beförderungsunternehmers über die Kosten der bisherigen Teilbeförderung. <sup>3</sup>Der letzte Beförderungsunternehmer rechnet beim Empfänger der Ware über die Gesamtbeförderung ab. <sup>4</sup>In diesen Fällen ist jeder Rechnungsempfänger als Leistungsempfänger im Sinne des § 3b Abs. 3 UStG anzusehen (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der deutsche Unternehmer U beauftragt den deutschen Frachtführer S, Güter von Potsdam nach Bordeaux zu befördern. <sup>2</sup>Die Beförderungskosten sollen dem Empfänger A in Bordeaux in Rechnung gestellt werden (Frachtnachnahme). <sup>3</sup>S befördert die Güter zu seinem Unterfrachtführer F in Paris und stellt diesem seine Kosten für die Beförderung bis Paris in Rechnung. <sup>4</sup>F befördert die Güter nach Bordeaux und berechnet dem Empfänger A die Kosten der Gesamtbeförderung. <sup>5</sup>Bei Auftragserteilung wird angegeben, dass F gegenüber S und A gegenüber F ihre französischen USt-IdNrn. verwenden.

<sup>6</sup>Als Leistungsempfänger des S ist F anzusehen, da S gegenüber F abrechnet und F die Frachtkosten des S als eigene Schuld übernommen hat. <sup>7</sup>Als Leistungsempfänger von F ist A anzusehen, da F gegenüber A abrechnet (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1).

<sup>8</sup>Die Beförderungsleistung des S an F umfasst die Beförderung von Potsdam nach Paris. <sup>9</sup>Die Leistung ist in Frankreich steuerbar, da der Leistungsempfänger F seine französische USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>10</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger F, da der leistende Unternehmer S nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>11</sup>In der Rechnung an F darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

<sup>12</sup>Da F gegenüber A die gesamte Beförderung abrechnet, ist F so zu behandeln, als ob er die Gesamtbeförderung von Potsdam nach Bordeaux erbracht hätte. <sup>13</sup>Die Leistung ist in Frankreich steuerbar, da A gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG).

<sup>14</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist der leistende Unternehmer F (vgl. **Artikel 193 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 4).

**42f. Ort der Leistung, die im Zusammenhang  
mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht**

(1) <sup>1</sup>Werden das Beladen, Entladen, Umschlagen, Lagern und ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen vom befördernden Unternehmer erbracht, sind sie als Nebenleistungen zur Güterbeförderung anzusehen, da diese Leistungen im Vergleich zur Güterbeförderung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und üblicherweise bei Beförderungsleistungen vorkommen (vgl. Abschnitt 29 Abs. 5 Satz 3). <sup>2</sup>Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung teilen deren umsatzsteuerliches Schicksal (vgl. Absatz 4 Beispiel 3). <sup>3</sup>Für Umsätze, die mit einer Güterbeförderung im Zusammenhang stehen und selbständige Leistungen sind, gelten dagegen die Regelungen des § 3b Abs. 2 und Abs. 4 UStG.

(2) <sup>1</sup>Selbständige Leistungen im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung sind grundsätzlich dort zu besteuern, wo der Unternehmer jeweils ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird (§ 3b Abs. 2 UStG). <sup>2</sup>Steht die Leistung mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder mit deren Vor- und Nachläufen (vgl. Abschnitt 42e Abs. 1) im Zusammenhang und verwendet der Empfänger dieser Leistung (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1) eine USt-IdNr., die ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt worden ist, gilt die Leistung als in dem Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3b Abs. 4 UStG). <sup>3</sup>Dabei ist es unerheblich, ob der Empfänger dieser Leistung mit dem Leistungsempfänger der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder mit dem Leistungsempfänger der Vor- oder Nachläufe identisch ist oder nicht (vgl. Absatz 4 Beispiele 1 und 2).

(3) <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer hat nachzuweisen, dass seine Leistung im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder deren Vor- und Nachläufen steht. <sup>2</sup>Dazu hat der Auftraggeber der Leistung den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung in dem im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Dokument (z.B. Frachtbrief oder Bordero) anzugeben. <sup>3</sup>Statt dessen kann der Leistungsempfänger eine Bescheinigung folgenden Inhalts erstellen:

„Bescheinigung für selbständige Leistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen

Der Unternehmer \_\_\_\_\_  
(Name und Anschrift des leistenden Unternehmers)

hat für meine Rechnung folgende Leistung ausgeführt:

\_\_\_\_\_  
(Bezeichnung und Ausführungsort der Leistung)

Diese Leistung steht mit der innergemeinschaftlichen Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang, da die Gesamtbeförderung

der Güter \_\_\_\_\_  
(Bezeichnung des Beförderungsgegenstands)

in \_\_\_\_\_ beginnt  
(Bezeichnung des Abgangsorts/Staat)

und in \_\_\_\_\_  
(Bezeichnung des Bestimmungsorts/Staat)

endet.

\_\_\_\_\_  
(Ort und Datum) \_\_\_\_\_  
(Name, Anschrift und Unterschrift des Leistungsempfängers)“

(4) Beispielsfälle für Leistungen im Zusammenhang mit innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen:

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Spanien nach Deutschland zu befördern. <sup>2</sup>F beauftragt den französischen Unternehmer N, die Güter in Frankreich umzuladen. <sup>3</sup>Dabei teilt F im

---

Leistungsauftrag an N den Abgangsort und den Bestimmungsort der Beförderung mit. <sup>4</sup>F verwendet gegenüber N seine deutsche USt-IdNr.

<sup>5</sup>Das Umladen der Güter in Frankreich steht mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung in Zusammenhang. <sup>6</sup>Da F gegenüber N seine deutsche USt-IdNr. verwendet hat, gilt das Umladen als in Deutschland ausgeführt (§ 3b Abs. 4 UStG, vgl. auch Absatz 2). <sup>7</sup>F ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der in Spanien ansässige Unternehmer U beauftragt den in Spanien ansässigen Frachtführer F, Güter von Deutschland nach Spanien zu befördern, und den deutschen Unternehmer D mit dem Beladen der Güter in Deutschland. <sup>2</sup>U verwendet gegenüber D seine spanische USt-IdNr. und teilt ihm den Abgangsort und den Bestimmungsort der Beförderung mit.

<sup>3</sup>Da das Beladen der Güter mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung in Zusammenhang steht und U gegenüber D seine spanische USt-IdNr. verwendet, gilt das Beladen als in Spanien ausgeführt (§ 3b Abs. 4 UStG, vgl. auch Absatz 2). <sup>4</sup>Steuerschuldner der spanischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>5</sup>In der Rechnung an U darf keine spanische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, sowohl eine Güterbeförderung von Frankreich nach Dresden als auch das Entladen der Güter in Dresden durchzuführen. <sup>2</sup>U verwendet gegenüber F seine französische USt-IdNr.

<sup>3</sup>Der Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung liegt in Frankreich (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Das Entladen der Güter ist als Nebenleistung zur Güterbeförderung anzusehen (vgl. Absatz 1). <sup>5</sup>Sie wird wie die Hauptleistung (innergemeinschaftliche Güterbeförderung) behandelt, sodass sich der Ort der Gesamtleistung in Frankreich befindet (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>6</sup>Die Vorschriften des § 3b Abs. 2 und Abs. 4 UStG finden keine Anwendung. <sup>7</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>8</sup>In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den in Frankreich ansässigen Frachtführer S, die Güter von Paris an einen Abnehmer in Rostock zu befördern. <sup>2</sup>S befördert die Güter von Paris nach Aachen und beauftragt für die Strecke von Aachen nach Rostock den in Köln ansässigen Unterfrachtführer F mit der Beförderung. <sup>3</sup>Dabei teilt S im Frachtbrief an F den Abgangsort und den Bestimmungsort der Gesamtbeförderung mit. <sup>4</sup>S beauftragt mit dem Entladen der von Paris nach Rostock beförderten Güter den in Rostock ansässigen Unternehmer D. <sup>5</sup>U verwendet gegenüber S seine deutsche und S gegenüber F und D seine französische USt-IdNr.

<sup>6</sup>Die Beförderungsleistung des S an seinen Auftraggeber U umfasst die Gesamtbeförderung von Paris nach Rostock. <sup>7</sup>Die Leistung ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig, da U gegenüber S seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>8</sup>U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

<sup>9</sup>Die Beförderungsleistung des F von Aachen nach Rostock an seinen Auftraggeber S ist einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung gleichgestellt (§ 3b Abs. 3 Satz 3 UStG). <sup>10</sup>Da S gegenüber F seine französische USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Beförderungsleistung vom Abgangsort Aachen nach Frankreich (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG).

<sup>11</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist hinsichtlich der Beförderungsleistung grundsätzlich der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer F nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**). <sup>12</sup>In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein.

<sup>13</sup>Das Entladen der Güter findet zwar in Deutschland statt. <sup>14</sup>Da diese Leistung aber mit einem Nachlauf zu einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung im Zusammenhang steht und S gegenüber D seine französische USt-IdNr. verwendet, gilt das Entladen als in Frankreich ausgeführt (§ 3b Abs. 3 Sätze 2 und 3 und Abs. 4 UStG). <sup>15</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist insoweit ebenfalls der Leistungsempfänger S, da der leistende Unternehmer D

nicht in Frankreich ansässig ist (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>16</sup>In der Rechnung an S darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

**42g. Ort der Vermittlung einer innergemeinschaftlichen  
Güterbeförderung und einer Leistung, die im Zusammenhang  
mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung steht**

(1) <sup>1</sup>Eine Vermittlung im Sinne des § 3b Abs. 5 oder 6 UStG liegt vor, wenn der Vermittler den Beförderungsvertrag oder den Vertrag über eine Leistung, die mit einer innergemeinschaftlichen Beförderung im Zusammenhang steht, im Namen und für Rechnung seines Auftraggebers abschließt (vgl. Abschnitt 52 Abs. 1). <sup>2</sup>Die Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung wird an dem Ort erbracht, an dem die Beförderung des Gegenstands beginnt (§ 3b Abs. 5 Satz 1 UStG). <sup>3</sup>Dies gilt unabhängig davon, wie sich der Ort der Beförderungsleistung nach § 3b Abs. 3 UStG bestimmt. <sup>4</sup>Verwendet jedoch der Empfänger der Vermittlungsleistung (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1) eine USt-IdNr., die ihm von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt worden ist, gilt die Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3b Abs. 5 Satz 2 UStG). <sup>5</sup>Die Sätze 1 bis 4 gelten entsprechend für die Vermittlung einer der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung vorangehenden oder ihr nachfolgenden auf einen EU-Mitgliedstaat beschränkten Beförderung (Vor- oder Nachläufe, vgl. Abschnitt 42e Abs. 1).

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den deutschen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstands im Namen und für Rechnung des U von Brüssel nach Paris zu vermitteln. <sup>2</sup>Die Beförderung des Gegenstands wird durch den Frachtführer F ausgeführt. <sup>3</sup>U verwendet gegenüber V seine französische USt-IdNr.

<sup>4</sup>Grundsätzlich wäre der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3b Abs. 5 Satz 1 UStG nach dem Abgangsort der Güterbeförderung (Brüssel) zu bestimmen. <sup>5</sup>Da jedoch U gegenüber V seine französische USt-IdNr. verwendet hat, ist nach § 3b Abs. 5 Satz 2 UStG der Leistungsort in Frankreich. <sup>6</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>7</sup>In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den französischen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstands im Namen und für Rechnung des U von Brüssel nach Paris zu vermitteln. <sup>2</sup>Die Beförderung des Gegenstands wird durch den Frachtführer F ausgeführt. <sup>3</sup>U verwendet gegenüber V seine deutsche USt-IdNr.

<sup>4</sup>Da U gegenüber V seine deutsche USt-IdNr. verwendet, verlagert sich der Ort der Vermittlungsleistung vom Abgangsort Brüssel nach Deutschland (§ 3b Abs. 5 Satz 2 UStG). <sup>5</sup>U ist als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 2).

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Die Privatperson P aus Deutschland beauftragt den deutschen Vermittler V, die Beförderung eines Gegenstands im Namen und für Rechnung des P von Brüssel nach Paris zu vermitteln. <sup>2</sup>Die Beförderung wird durch den Frachtführer F ausgeführt.

<sup>3</sup>Der Ort der Vermittlungsleistung des V an seinen Auftraggeber P bestimmt sich nach dem Abgangsort Brüssel (§ 3b Abs. 5 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Der deutsche Vermittler V ist Steuerschuldner in Belgien (vgl. **Artikel 193 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 4). <sup>5</sup>Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des belgischen Umsatzsteuerrechts.

(2) <sup>1</sup>Die Vermittlung einer selbständigen Leistung, die im Zusammenhang mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung oder deren Vor- und Nachläufen steht, wird an dem Ort erbracht, an dem diese Leistung erbracht wird (§ 3b Abs. 6 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, wie sich der Ort der selbständigen Leistung nach § 3b Abs. 2 und 4 UStG bestimmt. <sup>3</sup>Verwendet jedoch der Empfänger der Vermittlungsleistung (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1) eine USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates, gilt die Vermittlungsleistung als in dem Gebiet des anderen EU-Mitgliedstaates ausgeführt (§ 3b Abs. 6 Satz 2 UStG).

Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer U beauftragt den deutschen Vermittler V, für einen Gegenstand, der von Kiel nach Paris befördert werden soll, das Umladen in Brüssel im Namen und für Rechnung des U zu vermitteln. <sup>2</sup>U verwendet gegenüber V seine französische USt-IdNr.

<sup>3</sup>Grundsätzlich wäre der Ort der Vermittlungsleistung nach dem Umladeort Brüssel zu bestimmen (§ 3b Abs. 6 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Da jedoch U gegenüber V seine französische USt-IdNr. verwendet hat, liegt nach § 3b Abs. 6 Satz 2 UStG der Leistungsort in Frankreich. <sup>5</sup>Steuerschuldner der französischen Umsatzsteuer ist grundsätzlich der Leistungsempfänger U (vgl. **Artikel 196 MwStSystRL**, vgl. auch Abschnitt 42i Abs. 5). <sup>6</sup>In der Rechnung an U darf keine französische Umsatzsteuer enthalten sein (vgl. hierzu Abschnitt 42i Abs. 6).

## 42h. (unbesetzt)

### 42i. Besteuerungsverfahren bei innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen

Bundesrepublik Deutschland

(1) <sup>1</sup>Bei im Inland erbrachten innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen und damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen ist der leistende Unternehmer der Steuerschuldner, wenn er im Inland ansässig ist. <sup>2</sup>Die Umsätze sind im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG zu versteuern.

(2) Ist der leistende Unternehmer im Ausland ansässig, schuldet der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG die Steuer, wenn er ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist (vgl. hierzu Abschnitt 182a).

(3) Ist der Empfänger einer der genannten Leistungen weder ein Unternehmer noch eine juristische Person des öffentlichen Rechts, hat der leistende ausländische Unternehmer diesen Umsatz im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG zu versteuern.

Andere EU-Mitgliedstaaten

(4) Grundsätzlich ist der leistende Unternehmer, der eine der vorgenannten Leistungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat ausführt, in diesem EU-Mitgliedstaat Steuerschuldner der Umsatzsteuer (**Artikel 193 MwStSystRL**).

(5) Ist jedoch der leistende Unternehmer in dem EU-Mitgliedstaat, in dem die sonstige Leistung der Umsatzsteuer zu unterwerfen ist, nicht ansässig, schuldet der Leistungsempfänger grundsätzlich die Umsatzsteuer, wenn er in diesem EU-Mitgliedstaat als Unternehmer steuerlich erfasst ist (**Artikel 196 MwStSystRL**).

(6) Wenn der Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, darf in der Rechnung des im anderen Staat ansässigen leistenden Unternehmers keine Umsatzsteuer im Rechnungsbetrag enthalten sein.

Zu § 3c UStG

### 42j. Ort der Lieferung bei innergemeinschaftlichen Beförderungs- und Versandungslieferungen an bestimmte Abnehmer

(1) <sup>1</sup>§ 3c UStG regelt den Lieferort für die Fälle, in denen der Lieferer Gegenstände – ausgenommen neue Fahrzeuge im Sinne von § 1b Abs. 2 und 3 UStG – in einen anderen EU-Mitgliedstaat befördert oder versendet und der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat. <sup>2</sup>Abweichend von § 3 Abs. 6 bis 8 UStG ist die Lieferung danach in dem EU-Mitgliedstaat als ausgeführt zu behandeln, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet, wenn der Lieferer die maßgebende Lieferschwelle überschreitet oder auf deren Anwendung verzichtet. <sup>3</sup>Maßgeblich ist, dass der liefernde Unternehmer die Beförderung oder Versendung veranlasst haben muss.

(2) <sup>1</sup>Zu dem in § 3c Abs. 2 Nr. 1 UStG genannten Abnehmerkreis gehören insbesondere Privatpersonen. <sup>2</sup>Die in § 3c Abs. 2 Nr. 2 UStG bezeichneten Abnehmer sind im Inland mit dem Erwerberkreis identisch, der nach § 1a Abs. 3 UStG die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des



innergemeinschaftlichen Erwerbs nicht erfüllt und nicht für die Erwerbsbesteuerung optiert hat (vgl. Abschnitt 15a Abs. 2). <sup>3</sup>Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen in das übrige Gemeinschaftsgebiet ist der Abnehmerkreis – unter Berücksichtigung der von dem jeweiligen EU-Mitgliedstaat festgesetzten Erwerbsschwelle – entsprechend abzugrenzen. <sup>4</sup>Die Erwerbsschwellen in den anderen EU-Mitgliedstaaten betragen (**Stand 1. Januar 2007**):

– Belgien:	11 200 €
– <b>Bulgarien:</b>	<b>20 000 BGN,</b>
– Dänemark:	80 000 DKK,
– Estland:	160 000 EEK,
– Finnland:	10 000 €
– Frankreich:	10 000 €
– Griechenland:	10 000 €
– Irland:	41 000 €
– Italien:	8 263 €
– Lettland:	7 000 LVL,
– Litauen:	35 000 LTL,
– Luxemburg:	10 000 €
– Malta:	10 000 €
– Niederlande:	10 000 €
– Österreich:	11 000 €
– Polen:	10 000 €
– Portugal:	8 978 €
– <b>Rumänien:</b>	<b>10 000 €,</b>
– Schweden:	90 000 SEK,
– Slowakei:	<b>10 000 €,</b>
– Slowenien:	10 000 €
– Spanien:	10 000 €
– Tschechien:	10 000 €
– Ungarn:	10 000 €
– Vereinigtes Königreich:	<b>61 000 GBP,</b>
– Zypern:	6 000 CYP.

(3) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der jeweiligen Lieferschwelle ist von dem Gesamtbetrag der Entgelte, der den Lieferungen im Sinne von § 3c UStG in einen EU-Mitgliedstaat zuzurechnen ist, auszugehen. <sup>2</sup>Die maßgebenden Lieferschwelle in den anderen EU-Mitgliedstaaten betragen (**Stand 1. Januar 2007**):

– Belgien:	35 000 €
– <b>Bulgarien:</b>	<b>70 000 BGN,</b>
– Dänemark:	280 000 DKK,
– Estland:	550 000 EEK,
– Finnland:	35 000 €
– Frankreich:	100 000 €
– Griechenland:	35 000 €
– Irland:	35 000 €
– Italien:	27 889 €
– Lettland:	24 000 LVL,
– Litauen:	125 000 LTL,
– Luxemburg:	100 000 €
– Malta:	35 000 €
– Niederlande:	100 000 €
– Österreich:	100 000 €
– Polen:	35 000 €
– Portugal:	31 424 €
– <b>Rumänien:</b>	<b>35 000 €,</b>
– Schweden:	320 000 SEK,
– Slowakei:	<b>35 000 €,</b>
– Slowenien:	35 000 €
– Spanien:	35 000 €
– Tschechien:	35 000 €
– Ungarn:	35 000 €
– Vereinigtes Königreich:	70 000 GBP,
– Zypern:	20 000 CYP.

<sup>3</sup>Die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren bleibt bei der Ermittlung der Lieferschwelle unberücksichtigt. <sup>4</sup>Befördert oder versendet der Lieferer verbrauchsteuerpflichtige Waren in einen

anderen EU-Mitgliedstaat an Privatpersonen, verlagert sich der Ort der Lieferung unabhängig von einer Lieferschwelle stets in den Bestimmungsmitgliedstaat.<sup>5</sup> Die Verlagerung des Lieferungsorts nach § 3c Abs. 1 UStG tritt ein, sobald die Lieferschwelle im laufenden Kalenderjahr überschritten wird.<sup>6</sup> Dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung der Lieferschwelle führt.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Der deutsche Versandhändler hat im Kalenderjahr 01 Elektrogeräte an Privatabnehmer in den Niederlanden ohne USt-IdNr. für 95 000 € (Gesamtbetrag der Entgelte) geliefert.<sup>2</sup> In der Zeit vom 1. 1. 02 bis zum 10. 9. 02 beträgt der Gesamtbetrag der Entgelte für Versandhandelsumsätze in den Niederlanden 99 000 €. <sup>3</sup>Am 11. 9. 02 erbringt er einen weiteren Umsatz an eine niederländische Privatperson von 5 000 €.

<sup>4</sup>Bereits für den am 11. 9. 02 ausgeführten Umsatz verlagert sich der Lieferort in die Niederlande.

## Zu § 3d UStG

**42k. Ort des innergemeinschaftlichen Erwerbs**

(1) <sup>1</sup>Der EU-Mitgliedstaat, in dem der innergemeinschaftliche Erwerb bewirkt wird oder als bewirkt gilt, nimmt seine Besteuerungskompetenz unabhängig von der umsatzsteuerlichen Behandlung des Vorgangs im EU-Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands wahr.<sup>2</sup> Dabei ist unbeachtlich, ob der Umsatz bereits im EU-Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung besteuert wurde.<sup>3</sup> Etwaige Anträge auf Berichtigung einer vom Abgangsstaat festgesetzten Steuer werden von diesem Staat nach dessen nationalen Vorschriften bearbeitet (vgl. Artikel 21 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 vom 17. 10. 2005, ABI. EU 2005 Nr. L 288 S. 1).

(2) Zur Verwendung einer USt-IdNr. vgl. Abschnitt 42c Abs. 3.

## Zu § 3e UStG

**42l. Ort der Lieferung während einer Beförderung an Bord eines Schiffs**

<sup>1</sup>Der Ort der Lieferung von Gegenständen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs ist grundsätzlich nach § 3e UStG im Inland belegen, wenn die Beförderung im Inland beginnt bzw. der Abgangsort des Beförderungsmittels im Inland belegen ist und die Beförderung im Gemeinschaftsgebiet endet bzw. der Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet belegen ist.<sup>2</sup> Ausgenommen sind dabei lediglich Lieferungen während eines Zwischenaufenthalts des Schiffs im Drittland, bei denen die Reisenden das Schiff, und sei es nur für kurze Zeit, verlassen können, sowie während des Aufenthalts des Beförderungsmittels im Hoheitsgebiet dieses Staates.<sup>3</sup> Lieferungen von Gegenständen auf einem Schiff während eines solchen Zwischenaufenthalts und im Verlauf der Beförderung im Hoheitsgebiet dieses Staates, unterliegen der Besteuerungskompetenz des Staates, in dem der Zwischenaufenthalt erfolgt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 9. 2005, C-58/04, BStBl 2007 II S. 150, sowie BFH-Urteil vom 20. 12. 2005, V R 30/02, BStBl 2007 II S. 139). <sup>4</sup>Gilt der Abgangsort des Beförderungsmittels nicht als Ort der Lieferung, bestimmt sich dieser nach § 3 Abs. 6 bis 8 UStG.

## Zu § 3f UStG

**42m. Ort der unentgeltlichen Wertabgaben**

<sup>1</sup>Für unentgeltliche Wertabgaben gilt nach § 3f UStG ein einheitlicher Leistungsort.<sup>2</sup> Danach ist grundsätzlich der Ort maßgebend, von dem aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.<sup>3</sup> Geschieht die Wertabgabe von einer Betriebsstätte aus, ist die Belegenheit der Betriebsstätte maßgebend.<sup>4</sup> Abschnitt 33 Abs. 2 und 3 ist entsprechend anzuwenden.

## Zu § 3g UStG

## 42n. Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität

**Allgemeines**

(1) <sup>1</sup>§ 3g UStG ist in Bezug auf Gas für alle Druckstufen und in Bezug auf Elektrizität für alle Spannungsstufen anzuwenden. <sup>2</sup>Bezüglich der Lieferung von Gas ist die Anwendung auf Lieferungen über das Erdgasnetz beschränkt und findet z.B. keine Anwendung auf den Verkauf von Gas in Flaschen oder die Befüllung von Gastanks mittels Tanklastzügen. <sup>3</sup>Die bei der sog. kaufmännisch-bilanziellen Einspeisung nach § 4 Abs. 5 EEG in ein Netz nach § 3 Abs. 6 EEG angebotene und nach § 5 Abs. 1 EEG vergütete Elektrizität wird umsatzsteuerrechtlich auch dann vom EEG-Anlagenbetreiber an den vergütungspflichtigen Netzbetreiber im Sinne von § 3 Abs. 7 EEG geliefert, wenn der Verbrauch tatsächlich innerhalb eines Netzes erfolgt, das kein Netz für die allgemeine Versorgung nach § 3 Abs. 6 EEG ist und das vom Anlagenbetreiber selbst oder einem Dritten, der kein Netzbetreiber im Sinne von § 3 Abs. 7 EEG ist, betrieben wird. <sup>4</sup>Die Abgabe von Energie durch einen Übertragungsnetzbetreiber im Rahmen des sog. Bilanzkreis- oder Regelzonenausgleichs vollzieht sich nicht als eigenständige Lieferung und bleibt dementsprechend bei der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft unberücksichtigt. <sup>5</sup>Die zwischen den Netzbetreibern zum Ausgleich der unterschiedlichen Kosten für die unentgeltliche Durchleitung der Energie gezahlten Beträge (sog. Differenzausgleich) sind kein Entgelt für eine steuerbare Leistung des Netzbetreibers. <sup>6</sup>Gibt ein Energieversorger seine am Markt nicht mehr zu einem positiven Kaufpreis veräußerbaren überschüssigen Kapazitäten in Verbindung mit einer Zuzahlung ab, um sich eigene Aufwendungen für das Zurückfahren der eigenen Produktionsanlagen zu ersparen, liegt keine Lieferung von z.B. Elektrizität vor, sondern eine sonstige Leistung des Abnehmers.

**Wiederverkäufer**

(2) <sup>1</sup>Bei der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität ist danach zu unterscheiden, ob diese Lieferung an einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Lieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist (sog. Wiederverkäufer von Gas oder Elektrizität) oder an einen anderen Abnehmer erfolgt. <sup>2</sup>Die Haupttätigkeit des Unternehmers in Bezug auf den Erwerb von Gas über das Erdgasverteilungsnetz oder von Elektrizität besteht dann in deren Lieferung, d.h. im Wiederverkauf dieser Gegenstände, wenn der Unternehmer mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert. <sup>3</sup>Der eigene Gas- bzw. Elektrizitätsverbrauch des Unternehmers ist von untergeordneter Bedeutung, wenn nicht mehr als 5 % der erworbenen Menge zu eigenen (unternehmerischen sowie nichtunternehmerischen) Zwecken verwendet wird. <sup>4</sup>Die Bereiche „Gas“ und „Elektrizität“ sind dabei getrennt, jedoch für das gesamte Unternehmen im Sinne des § 2 UStG zu beurteilen. <sup>5</sup>In der Folge werden grenzüberschreitende Leistungen zwischen Unternehmensteilen, die als nicht steuerbare Innenumsätze zu behandeln sind und die nach § 3g Abs. 3 UStG auch keinen Verbringungstatbestand erfüllen, in diese Betrachtung einbezogen. <sup>6</sup>Außerdem ist damit ein Unternehmer, der z.B. nur im Bereich „Elektrizität“ mehr als die Hälfte der von ihm erworbenen Menge weiterveräußert und nicht mehr als 5 % zu eigenen Zwecken verwendet, diese Voraussetzungen aber für den Bereich „Gas“ nicht erfüllt, nur für Lieferungen an ihn im Bereich „Elektrizität“ als Wiederverkäufer anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Maßgeblich sind die Verhältnisse im vorangegangenen Kalenderjahr. <sup>2</sup>Verwendet der Unternehmer zwar mehr als 5 %, jedoch nicht mehr als 10 %, der erworbenen Menge an Gas oder Elektrizität zu eigenen Zwecken, ist weiterhin von einer untergeordneten Bedeutung auszugehen, wenn die im Mittel der vorangegangenen drei Jahre zu eigenen Zwecken verbrauchte Menge 5 % der in diesem Zeitraum erworbenen Menge nicht überschritten hat. <sup>3</sup>Im Unternehmen selbst erzeugte Mengen bleiben bei der Beurteilung unberücksichtigt. <sup>4</sup>Ob die selbst erzeugte Menge veräußert oder zum eigenen Verbrauch im Unternehmen verwendet wird, ist daher unbeachtlich. <sup>5</sup>Ebenso ist die veräußerte Energiemenge, die selbst erzeugt wurde, hinsichtlich der Beurteilung der Wiederverkäufereigenschaft aus der Gesamtmenge der veräußerten Energie auszuscheiden; auch sie beeinflusst die nach Abs. 2 Satz 1 und 2 einzuhaltenden Grenzwerte nicht. <sup>6</sup>Sowohl hinsichtlich der erworbenen als auch hinsichtlich der veräußerten Menge an Energie ist wegen der Betrachtung des gesamten Unternehmens darauf abzustellen, ob die Energie von einem anderen Unternehmen erworben bzw. an ein anderes Unternehmen veräußert worden ist. <sup>7</sup>Netzverluste bleiben bei der Ermittlung der Menge der zu eigenen Zwecken verwendeten Energie außer Betracht. <sup>8</sup>Anderer Abnehmer ist ein Abnehmer, der nicht Wiederverkäufer ist.

---

**Ort der Lieferung von Gas oder Elektrizität**

(4) <sup>1</sup>Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität an einen Wiederverkäufer gilt entweder der Ort, von dem aus dieser sein Unternehmen betreibt, oder - wenn die Lieferung an eine Betriebsstätte des Wiederverkäufers ausgeführt wird - der Ort dieser Betriebsstätte als Ort der Lieferung. <sup>2</sup>Eine Lieferung erfolgt an eine Betriebsstätte, wenn sie ausschließlich oder überwiegend für diese bestimmt ist; Abschnitt 38 Abs. 2 gilt sinngemäß. <sup>3</sup>Dementsprechend ist auf die Bestellung durch und die Abrechnung für Rechnung der Betriebsstätte abzustellen. <sup>4</sup>Es kommt nicht darauf an, wie und wo der Wiederverkäufer die gelieferten Gegenstände tatsächlich verwendet. <sup>5</sup>Somit gilt diese Regelung auch für die für den eigenen Verbrauch des Wiederverkäufers gelieferte Menge. <sup>6</sup>Dies ist insbesondere von Bedeutung bei der Verwendung für eigene Zwecke in eigenen ausländischen Betriebsstätten und ausländischen Betriebsstätten des Organträgers; auch insoweit verbleibt es bei der Besteuerung im Sitzstaat, soweit nicht unmittelbar an die ausländische Betriebsstätte geliefert wird.

(5) <sup>1</sup>Bei der Lieferung von Gas oder Elektrizität an einen anderen Abnehmer wird grundsätzlich auf den Ort des tatsächlichen Verbrauchs dieser Gegenstände abgestellt. <sup>2</sup>Das ist regelmäßig der Ort, wo sich der Zähler des Abnehmers befindet. <sup>3</sup>Sollte der andere Abnehmer die an ihn gelieferten Gegenstände nicht tatsächlich verbrauchen (z.B. bei Weiterverkauf von Überkapazitäten), wird insoweit für die Lieferung an diesen Abnehmer der Verbrauch nach § 3g Abs. 2 Satz 2 UStG dort fingiert, wo dieser sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte hat, an die die Gegenstände geliefert werden. <sup>4</sup>Im Ergebnis führt dies dazu, dass im Falle des Weiterverkaufs von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität für den Erwerb dieser Gegenstände stets das Empfängerortprinzip gilt. <sup>5</sup>Da Gas und Elektrizität allenfalls in begrenztem Umfang gespeichert werden, steht regelmäßig bereits bei Abnahme von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität fest, in welchem Umfang ein Weiterverkauf erfolgt.

**Innergemeinschaftlicher Erwerb, innergemeinschaftliches Verbringen sowie Einfuhr von Gas oder Elektrizität**

(6) <sup>1</sup>Durch die spezielle Ortsregelung für die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz oder Elektrizität wird klargestellt, dass Lieferungen dieser Gegenstände keine bewegten Lieferungen sind. <sup>2</sup>Daraus folgt, dass weder eine Ausfuhrlieferung nach § 6 UStG noch eine innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG vorliegen kann. <sup>3</sup>Bei Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität unter den Bedingungen von § 3g Abs. 1 oder 2 UStG liegt weder ein innergemeinschaftliches Verbringen noch ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor. <sup>4</sup>Die Einfuhr von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG steuerfrei. <sup>5</sup>§ 3g UStG gilt auch im Verhältnis zum Drittlandsgebiet; die Anwendung von § 3 Abs. 8 UStG ist demgegenüber mangels Beförderung oder Versendung ausgeschlossen. <sup>6</sup>Die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ist damit im Inland steuerbar und steuerpflichtig; die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers unter den Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 und Abs. 2 UStG ist zu beachten (vgl. Abschnitt 182a). <sup>7</sup>Die Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität aus dem Inland in das Drittlandsgebiet ist eine im Inland nicht steuerbare Lieferung.

Zu § 4 Nr. 1 UStG  
(§§ 8 bis 17 UStDV)

**43. Ausfuhrlieferungen und Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr**

Auf die Abschnitte 128 bis 144 wird hingewiesen.

Zu § 4 Nr. 2 UStG  
(§ 18 UStDV)

**44. Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt**

Auf die Abschnitte 145 bis 147 wird hingewiesen.

Zu § 4 Nr. 3 UStG  
(§§ 19 bis 21 UStDV)

#### 45. Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG setzt voraus, dass die in der Vorschrift bezeichneten Leistungen umsatzsteuerrechtlich selbständig zu beurteilende Leistungen sind. <sup>2</sup>Ist eine Leistung nur eine unselbständige Nebenleistung zu einer Hauptleistung, teilt sie deren umsatzsteuerrechtliches Schicksal (vgl. Abschnitt 29 Abs. 5). <sup>3</sup>Vortransporte zu sich anschließenden Luftbeförderungen sind keine unselbständigen Nebenleistungen. <sup>4</sup>Hingegen ist die Beförderung im Eisenbahngepäckverkehr als unselbständige Nebenleistung zur Personenbeförderung anzusehen. <sup>5</sup>Zum Eisenbahngepäckverkehr zählt auch der „Auto-im-Reisezugverkehr“.

(2) Das Finanzamt kann die Unternehmer von der Verpflichtung befreien, die Entgelte für Leistungen, die nach § 4 Nr. 3 UStG steuerfrei sind, und die Entgelte für nicht steuerbare Umsätze, z.B. für Beförderungen im Ausland, getrennt aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 259 Abs. 18 **und 19**).

#### 46. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen

(1) <sup>1</sup>Eine grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen, die im Zusammenhang mit einer Ausfuhr, einer Durchfuhr oder einer Einfuhr steht, ist unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a **und Sätze 2 bis 4** UStG steuerfrei (vgl. Abschnitte 47 und 48). <sup>2</sup>Sie liegt vor, wenn sich eine Güterbeförderung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt (§ 3b Abs. 1 Satz 3 UStG). <sup>3</sup>Zu den grenzüberschreitenden Beförderungen im Allgemeinen vgl. Abschnitt 42a. <sup>4</sup>Grenzüberschreitende Beförderungen sind auch die Beförderungen aus einem Freihafen in das Inland oder vom Inland in einen Freihafen (vgl. § 1 Abs. 2 UStG).

(2) <sup>1</sup>Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr sind Güterbeförderungen, auf die die „Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Gütern (CIM)“ anzuwenden sind. <sup>2</sup>Die Rechtsvorschriften sind im Anhang B des Übereinkommens über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) vom 9. 5. 1980 (BGBl. 1985 II S. 225), **geändert durch Protokoll vom 3. 6. 1999 (BGBl. 2002 II S. 2140)** enthalten. <sup>3</sup>Sie finden auf Sendungen von Gütern Anwendung, die mit durchgehendem Frachtbrief zur Beförderung auf einem Schienenwege aufgegeben werden, der das Inland und mindestens einen Nachbarstaat berührt.

(3) <sup>1</sup>Für die Befreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a UStG ist es unerheblich, auf welche Weise die Beförderungen durchgeführt werden, z.B. mit Kraftfahrzeugen, Luftfahrzeugen, Eisenbahnen, Seeschiffen, Binnenschiffen oder durch Rohrleitungen. <sup>2</sup>Auf Grund der Definition des Beförderungsbegriffs in § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG sind auch das Schleppen und Schieben stets als Beförderung anzusehen.

(4) <sup>1</sup>Ein Frachtführer, der die Beförderung von Gegenständen übernommen hat, bewirkt auch dann eine Beförderungsleistung, wenn er die Beförderung nicht selbst ausführt, sondern sie von einem oder mehreren anderen Frachtführern (Unterfrachtführern) ausführen lässt. <sup>2</sup>In diesen Fällen hat er die Stellung eines Hauptfrachtführers, für den der oder die Unterfrachtführer ebenfalls Beförderungsleistungen bewirken. <sup>3</sup>Diese Beförderungsleistungen können grenzüberschreitend sein. <sup>4</sup>Die Beförderungsleistung des Hauptfrachtführers sowie des Unterfrachtführers, dessen Leistung sich sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt, sind grenzüberschreitend. <sup>5</sup>Diesen Beförderungsleistungen vorangehende oder sich anschließende Beförderungen im Inland durch die anderen Unterfrachtführer sind steuerpflichtig, soweit nicht die Steuerbefreiungen für andere sonstige Leistungen nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitte 47 und 48).

(5) <sup>1</sup>Spediteure sind in den Fällen des Selbsteintritts der Spedition zu festen Kosten – Übernahmesätzen – sowie des Sammelladungsverkehrs umsatzsteuerrechtlich als Beförderer anzusehen. <sup>2</sup>Der Fall eines Selbsteintritts liegt vor, wenn der Spediteur die Beförderung selbst ausführt (§ 458 HGB). <sup>3</sup>Im Fall der Spedition zu festen Kosten – Übernahmesätzen – hat sich der Spediteur mit dem Auftraggeber über einen bestimmten Satz der Beförderungskosten geeinigt (§ 459 HGB). <sup>4</sup>Der Fall eines Sammelladungsverkehrs ist gegeben, wenn der Spediteur die Versendung des Gegenstands zusammen mit den Gegenständen anderer Auftraggeber bewirkt, und zwar auf Grund eines für seine Rechnung über eine Sammelladung geschlossenen Frachtvertrags (§ 460 HGB).

(6) <sup>1</sup>Im Güterfernverkehr mit Kraftfahrzeugen ist verkehrsrechtlich davon auszugehen, dass den Frachtbriefen jeweils besondere Beförderungsverträge zu Grunde liegen und dass es sich bei der Durchführung dieser Verträge jeweils um selbständige Beförderungsleistungen handelt. <sup>2</sup>Dementsprechend ist auch umsatzsteuerrechtlich jede frachtbriefmäßig gesondert behandelte Beförderung als selbständige Beförderungsleistung anzusehen.

#### 47. Grenzüberschreitende Güterbeförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

1. für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr (vgl. Abschnitt 46) bis zum ersten Bestimmungsort in der Gemeinschaft (vgl. Absatz 8 Beispiel 1);
2. für Güterbeförderungen, die nach vorangegangener Beförderung nach Nr. 1 nach einem weiteren Bestimmungsort in der Gemeinschaft durchgeführt werden, z.B. Beförderungen auf Grund einer nachträglichen Verfügung oder Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof zum Empfänger (vgl. Absatz 8 Beispiele 2 und 3);
3. für den Umschlag und die Lagerung von eingeführten Gegenständen (vgl. Absatz 8 Beispiele 1 bis 6);
4. für handelsübliche Nebenleistungen, die bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen oder bei den in den Nummern 2 und 3 bezeichneten Leistungen vorkommen, z.B. Wiegen, Messen, Probeziehen oder Anmelden zur Abfertigung zum freien Verkehr;
5. für die Besorgung der in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Leistungen;
6. für Vermittlungsleistungen, für die die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG nicht in Betracht kommt, z.B. für die Vermittlung von steuerpflichtigen Lieferungen, die von einem Importlager im Inland ausgeführt werden (vgl. Absatz 8 Beispiele 5 und 6).

<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass die Leistungen an einen ausländischen Auftraggeber bewirkt werden.

(2) <sup>1</sup>Da die Steuerbefreiung für jede Leistung, die sich auf Gegenstände der Einfuhr bezieht, in Betracht kommen kann, braucht nicht geprüft zu werden, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung von Einfuhrgegenständen oder um handelsübliche Nebenleistungen dazu handelt. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die Kosten für die Leistungen in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. <sup>3</sup>Diese Voraussetzung ist in den Fällen erfüllt, in denen die Kosten einer Leistung nach § 11 Abs. 1 oder 2 und/oder 3 Nr. 3 und 4 UStG Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind (vgl. Absatz 8 Beispiele 1, 2 und 4 bis 6). <sup>4</sup>Dies ist auch bei Gegenständen der Fall, deren Einfuhr nach den für die Einfuhrbesteuerung geltenden Vorschriften befreit ist (z.B. Umzugs- oder Messegut).

(3) <sup>1</sup>Materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass der leistende Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV durch Belege nachweist, dass die Kosten für die Leistung in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind (vgl. § 20 Abs. 2 und 3 UStDV). <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen wird jedoch bei Leistungen an ausländische Auftraggeber auf den Nachweis durch Belege verzichtet, wenn das Entgelt für die einzelne Leistung weniger als 100 € beträgt und sich aus der Gesamtheit der beim leistenden Unternehmer vorhandenen Unterlagen keine berechtigten Zweifel daran ergeben, dass die Kosten für die Leistung Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr sind.

(4) Als Belege für den in Absatz 3 bezeichneten Nachweis kommen in Betracht:

1. zollamtliche Belege, und zwar

- a) <sup>1</sup>ein Stück der Zollanmeldung – auch ergänzende Zollanmeldung – mit der Festsetzung der Einfuhrabgaben und gegebenenfalls auch der Zollquittung. <sup>2</sup>Diese Belege können als Nachweise insbesondere in den Fällen dienen, in denen der leistende Unternehmer, z.B. der Spediteur, selbst die Abfertigung der Gegenstände, auf die sich seine Leistung bezieht, zum freien Verkehr beantragt,
- b) <sup>1</sup>ein Beleg mit einer Bestätigung der Zollstelle, dass die Kosten für die Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen worden sind. <sup>2</sup>Für diesen Beleg soll von den deutschen Zollstellen eine Bescheinigung nach vorgeschriebenem Muster verwendet werden. <sup>3</sup>Die Zollstelle erteilt die vorbezeichnete Bestätigung auf Antrag, und zwar auch auf anderen im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblichen Papieren. <sup>4</sup>Diese Papiere müssen jedoch alle Angaben enthalten, die das Muster vorsieht. <sup>5</sup>Auf Absatz 8 Beispiele 2 und 4 bis 6 wird hingewiesen. <sup>6</sup>Sind bei der Besteuerung der Einfuhr die Kosten für die Leistung des Unternehmers geschätzt worden, genügt es für den Nachweis, dass der geschätzte Betrag in

den Belegen angegeben ist. <sup>7</sup>Bescheinigungen entsprechenden Inhalts von Zollstellen anderer EU-Mitgliedstaaten sind ebenfalls anzuerkennen;

2. andere Belege

<sup>1</sup>In den Fällen, in denen die Kosten für eine Leistung nach § 11 Abs. 1 und 2 und/oder 3 Nr. 3 und 4 UStG Teil der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr geworden sind, genügt der eindeutige Nachweis hierüber. <sup>2</sup>Als Nachweisbelege kommen in diesen Fällen insbesondere der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditionsgewerbe übliche Bordero, ein Doppel des Versandscheins, ein Doppel der Rechnung des Lieferers über die Lieferung der Gegenstände oder der vom Lieferer ausgestellte Lieferschein in Betracht (vgl. Absatz 8 Beispiele 1, 5 und 6). <sup>3</sup>**Erfolgt die Beförderung und die Zollabfertigung durch verschiedene Beauftragte, wird als ausreichender Nachweis auch eine Bestätigung eines Verzollungsspediteurs auf einem der in Satz 2 genannten Belege anerkannt, wenn der Verzollungsspediteur in dieser eigenhändig unterschriebenen Bestätigung versichert, dass es sich bei den beförderten Gegenständen um Gegenstände der Einfuhr handelt, die zollamtlich abgefertigt wurden und die Beförderungskosten (des Beförderungsspediteurs) in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer enthalten sind;**

3. Fotokopien

Fotokopien können nur in Verbindung mit anderen beim leistenden Unternehmer vorhandenen Belegen als ausreichend anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege keine ernsthaften Zweifel an der Erfassung der Kosten bei der Besteuerung der Einfuhr ergeben.

(5) <sup>1</sup>Bei der Inanspruchnahme der Steuerbefreiung ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer den in § 20 Abs. 2 UStDV vorgeschriebenen Nachweis durch einen Beleg erbringt, aus dem sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt, dass im Zeitpunkt seiner Leistungserbringung die Einfuhrumsatzsteuer noch nicht entstanden ist. <sup>2</sup>Hierfür kommen beispielsweise die vom Lagerhalter im Rahmen der vorübergehenden Verwahrung oder eines bewilligten Zolllagerverfahrens zu führenden Bestandsaufzeichnungen sowie das im Seeverkehr übliche Konnossement in Betracht. <sup>3</sup>Im Übrigen ist Absatz 4 sinngemäß anzuwenden.

(6) <sup>1</sup>Ist bei einer Beförderung im Eisenbahnfrachtverkehr, die im Anschluss an eine grenzüberschreitende Beförderung oder Beförderung im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr bewirkt wird, der Absender im Ausland außerhalb der Gebiete im Sinne des § 1 Abs. 3 UStG ansässig und werden die Beförderungskosten von diesem Absender bezahlt, kann der Nachweis über die Einbeziehung der Beförderungskosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigungen auf dem Frachtbrief erbracht werden:

„Bescheinigungen für Umsatzsteuerzwecke

1. Bescheinigung des im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Beauftragten des ausländischen Absenders

Nach meinen Unterlagen handelt es sich um Gegenstände der Einfuhr. Die Beförderungskosten werden von

\_\_\_\_\_

(Name und Anschrift des ausländischen Absenders)

bezahlt.

\_\_\_\_\_

(Ort und Datum)

\_\_\_\_\_

(Unterschrift)

2. Bescheinigung der Zollstelle (zu Zollbeleg-Nr . . .)

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 UStG) wurden die Beförderungskosten bis

\_\_\_\_\_

(Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet)

entsprechend der Anmeldung erfasst.

\_\_\_\_\_

(Ort und Datum)

\_\_\_\_\_

(Unterschrift und Dienststempel)“

<sup>2</sup>Der in der Bescheinigung Nummer 1 angegebene ausländische Absender muss der im Frachtbrief angegebene Absender sein. <sup>3</sup>Als Beauftragter des ausländischen Absenders kommt insbesondere ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer in Betracht, der im Namen und für Rechnung des

ausländischen Absenders die Weiterbeförderung der eingeführten Gegenstände über Strecken, die ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet gelegen sind, veranlasst.

(7) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen von einem Drittland in das Gemeinschaftsgebiet werden die Kosten für die Beförderung der eingeführten Gegenstände bis zum ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhrumsatzsteuer einbezogen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG). <sup>2</sup>Beförderungskosten zu einem weiteren Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet sind ebenfalls einzubeziehen, sofern dieser weitere Bestimmungsort im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer bereits feststeht (§ 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG). <sup>3</sup>Dies gilt auch für die auf inländische oder innergemeinschaftliche Beförderungsleistungen und andere sonstige Leistungen entfallenden Kosten im Zusammenhang mit einer Einfuhr (vgl. Absatz 8 Beispiele 2 und 3).

(8) Beispiele zur Steuerbefreiung für sonstige Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen und steuerbar sind:

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der norwegische Lieferer L liefert Gegenstände an den Abnehmer A in Mailand, und zwar „frei Bestimmungsort Mailand“. <sup>2</sup>Im Auftrag und für Rechnung des L werden die folgenden Leistungen bewirkt:

<sup>3</sup>Der Reeder R befördert die Gegenstände bis Lübeck. <sup>4</sup>Die Weiterbeförderung bis Mailand führt der Spediteur S mit seinem Lastkraftwagen aus. <sup>5</sup>Den Umschlag vom Schiff auf den Lastkraftwagen bewirkt der Unternehmer U.

<sup>6</sup>A beantragt bei der Ankunft der Gegenstände in Mailand deren Abfertigung zum freien Verkehr. <sup>7</sup>Bemessungsgrundlage für die Einfuhr ist der Zollwert. <sup>8</sup>Das ist regelmäßig der Preis (Artikel 28 ZK). <sup>9</sup>In den Preis hat L auf Grund der Lieferkondition „frei Bestimmungsort Mailand“ auch die Kosten für die Leistungen von R, S und U einkalkuliert.

<sup>10</sup>Bei dem auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R von Norwegen nach Lübeck, der Anschlussbeförderung des S von Lübeck bis Mailand und der Umschlagsleistung des U handelt es sich um Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. <sup>11</sup>R, S und U weisen jeweils anhand des von L empfangenen Doppels der Lieferrechnung die Lieferkondition „frei Bestimmungsort Mailand“ nach. <sup>12</sup>Ferner ergibt sich aus der Lieferrechnung, dass L Gegenstände geliefert hat, bei deren Einfuhr der Preis Bemessungsgrundlage ist. <sup>13</sup>Dadurch ist nachgewiesen, dass die Kosten für die Leistungen des R, des S und des U in der Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten sind. <sup>14</sup>R, S und U können deshalb für ihre Leistungen, sofern sie auch den buchmäßigen Nachweis führen, die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Anspruch nehmen. <sup>15</sup>Der Nachweis kann auch durch die in Absatz 4 Nr. 2 bezeichneten Belege erbracht werden.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch mit Abnehmer A in München und der Liefervereinbarung „frei Grenze“. <sup>2</sup>A hat die Umschlagskosten und die Beförderungskosten von Lübeck bis München gesondert angemeldet. <sup>3</sup>Ferner hat A der Zollstelle die für den Nachweis der Höhe der Umschlags- und Beförderungskosten erforderlichen Unterlagen vorgelegt. <sup>4</sup>In diesem Falle ist Bemessungsgrundlage für die Einfuhr nach § 11 Abs. 1 und 3 Nr. 3 und 4 UStG der Zollwert der Gegenstände frei Grenze zuzüglich darin noch nicht enthaltener Umschlags- und Beförderungskosten bis München (= weiterer Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet).

<sup>5</sup>Wie im Beispiel 1 ist der auf das Inland entfallende Teil der grenzüberschreitenden Güterbeförderung des R von Norwegen nach Lübeck nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei. <sup>6</sup>Die Anschlussbeförderung des S von Lübeck bis München und die Umschlagsleistung des U sind ebenfalls Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. <sup>7</sup>Die Kosten für die Leistungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen, da der weitere Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Zeitpunkt des Entstehens der Einfuhrumsatzsteuer bereits feststeht (§ 11 Abs. 3 Nr. 4 UStG). <sup>8</sup>Die Leistungen sind deshalb ebenfalls nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer U beauftragt den niederländischen Frachtführer F, Güter von New York nach München zu befördern. <sup>2</sup>F beauftragt mit der Beförderung per Schiff bis Rotterdam den niederländischen Reeder R. <sup>3</sup>In Rotterdam wird die Ware umgeladen und von F per LKW bis München weiterbefördert. <sup>4</sup>F beantragt für U bei der Einfuhr in die Niederlande, die Ware erst im Bestimmungsland Deutschland zum zoll- und steuerrechtlichen freien Verkehr für U



abfertigen zu lassen (sog. T 1-Verfahren).<sup>5</sup>Diese Abfertigung erfolgt bei einem deutschen Zollamt.<sup>6</sup>Die Beförderungsleistung des F von New York nach München ist eine grenzüberschreitende Güterbeförderung.<sup>7</sup>Die Einfuhr der Ware in die Niederlande wird dort nicht besteuert, da die Ware unter zollamtlicher Überwachung im T 1-Verfahren nach Deutschland verbracht wird.<sup>8</sup>Die Kosten für die Beförderung bis München (= ersten Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet) werden in die Bemessungsgrundlage der deutschen Einfuhrumsatzsteuer einbezogen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG).<sup>9</sup>Der inländische Teil der Beförderungsleistung ist in Deutschland steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG), jedoch nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei.<sup>10</sup>Die Beförderungsleistung des R an den Frachtführer F ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG).

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der Lieferer L in Odessa liefert Gegenstände an den Abnehmer A in München zu der Lieferbedingung „ab Werk“. <sup>2</sup>Der Spediteur S aus Odessa übernimmt im Auftrag des A die Beförderung der Gegenstände von Odessa bis München zu einem festen Preis – Übernahmesatz –. <sup>3</sup>S führt die Beförderung jedoch nicht selbst durch, sondern beauftragt auf seine Kosten (franco) den Binnenschiffer B mit der Beförderung von Odessa bis Passau und der Übergabe der Gegenstände an den Empfangsspediteur E. <sup>4</sup>Dieser führt ebenfalls im Auftrag des S auf dessen Kosten den Umschlag aus dem Schiff auf den Lastkraftwagen und die Übergabe an den Frachtführer F durch. <sup>5</sup>F führt die Weiterbeförderung im Auftrag des S von Passau nach München durch. <sup>6</sup>Der Abnehmer A beantragt in München die Abfertigung zum freien Verkehr und rechnet den Übernahmesatz unmittelbar mit S ab. <sup>7</sup>Mit dem zwischen S und A vereinbarten Übernahmesatz sind auch die Kosten für die Leistungen des B, des E und des F abgegolten.

<sup>8</sup>Bei der Leistung des S handelt es sich um eine Spedition zu festen Kosten (vgl. Abschnitt 46 Abs. 5). <sup>9</sup>S bewirkt damit eine grenzüberschreitende Güterbeförderung von Odessa bis München, deren auf das Inland entfallender Teil steuerfrei ist (§ 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG). <sup>10</sup>Der Endpunkt dieser Beförderung ist der erste Bestimmungsort im Gemeinschaftsgebiet im Sinne des § 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG. <sup>11</sup>Nach dieser Vorschrift sind deshalb die Kosten für die Beförderung des S bis München in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen.

<sup>12</sup>Die Beförderung des B von Odessa bis Passau ist ebenfalls als grenzüberschreitende Güterbeförderung mit dem auf das Inland entfallenden Teil nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei. <sup>13</sup>Die Umschlagsleistung des E und die Beförderung des F von Passau bis München sind Leistungen, die sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen. <sup>14</sup>Die Kosten der Leistungen sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr enthalten. <sup>15</sup>Der Nachweis hierüber kann jedoch nicht mit Hilfe eines Borderos geführt werden, da im Speditionsgewerbe bei Fällen der vorliegenden Art kein Bordero ausgestellt wird.

<sup>16</sup>Der für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erforderliche Belegnachweis muss deshalb sowohl von E als auch von F mit den anderen in Absatz 4 bezeichneten Belegen geführt werden.

#### Beispiel 5:

<sup>1</sup>Der im Inland ansässige Handelsvertreter H ist damit betraut, Lieferungen von Nichtgemeinschaftswaren für den im Ausland ansässigen Unternehmer U zu vermitteln. <sup>2</sup>Um eine zügige Auslieferung der vermittelten Gegenstände zu gewährleisten, hat U die Gegenstände bereits vor der Vermittlung in das Inland einführen und auf ein Zolllager des H bringen lassen. <sup>3</sup>Nachdem H die Lieferung der Gegenstände vermittelt hat, entnimmt er sie aus dem Zolllager in den freien Verkehr und sendet sie dem Abnehmer zu. <sup>4</sup>Mit der Entnahme der Gegenstände aus dem Zolllager entsteht die Einfuhrumsatzsteuer. <sup>5</sup>Die Vermittlungsprovision des H und die an H gezahlten Lagerkosten sind in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG) einzubeziehen. <sup>6</sup>H weist dies durch einen zollamtlichen Beleg nach. <sup>7</sup>Die Vermittlungsleistung des H fällt nicht unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG. <sup>8</sup>H kann jedoch für die Vermittlung die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Anspruch nehmen, sofern er den erforderlichen buchmäßigen Nachweis führt. <sup>9</sup>Dasselbe gilt für die Lagerung.

#### Beispiel 6:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie im Beispiel 5, jedoch werden die Gegenstände nicht auf ein Zolllager verbracht, sondern sofort zum freien Verkehr abgefertigt und von H außerhalb eines Zolllagers gelagert. <sup>2</sup>Im Zeitpunkt der Abfertigung stehen die Vermittlungsprovision und die Lagerkosten des H noch nicht fest. <sup>3</sup>Die Beträge werden deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einbezogen.

<sup>4</sup>Die Leistungen des H sind weder nach § 4 Nr. 5 UStG noch nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG steuerfrei.

<sup>5</sup>Falls die erst nach der Abfertigung zum freien Verkehr entstehenden Kosten (Vermittlungsprovision und Lagerkosten) bereits bei der Abfertigung bekannt sind, sind diese Kosten in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr einzubeziehen (§ 11 Abs. 3 Nr. 3 UStG). <sup>6</sup>Die Rechtslage ist dann dieselbe wie in Beispiel 5.

(9) <sup>1</sup>Beförderungen aus einem Freihafen in das Inland sowie ihre Besorgung sind von der Steuerbefreiung ausgenommen, wenn sich die beförderten Gegenstände in einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung (§ 12b EUStBV) oder in einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung (§ 12a EUStBV) befunden haben (§ 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Die Freihafenanteile dieser Beförderungen sind wie Umsätze im Inland zu behandeln (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 UStG), so dass die Beförderungen insgesamt steuerpflichtig sind.

#### **48. Grenzüberschreitende Beförderungen und andere sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG kommt insbesondere für folgende sonstige Leistungen in Betracht:

1. für grenzüberschreitende Güterbeförderungen und Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr (vgl. Abschnitt 46) ins Drittlandsgebiet;
2. für inländische und innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, die einer Beförderung nach Nr. 1 vorangehen, z.B. Beförderungen durch Rollfuhrunternehmer vom Absender zum Flughafen, Binnenhafen oder Bahnhof oder Beförderungen von leeren Transportbehältern, z. B. Containern, zum Beladeort;
3. für den Umschlag und die Lagerung von Gegenständen vor ihrer Ausfuhr oder während ihrer Durchfuhr;
4. für die handelsüblichen Nebenleistungen, die bei Güterbeförderungen aus dem Inland in das Drittlandsgebiet oder durch das Inland oder bei den in den Nummern 1 bis 3 bezeichneten Leistungen vorkommen, z.B. Wiegen, Messen oder Probeziehen;
5. für die Besorgung der in den Nummern 1 bis 4 bezeichneten Leistungen.

<sup>2</sup>Die Steuerbefreiung hängt nicht davon ab, dass die Leistungen an ausländische Auftraggeber bewirkt werden. <sup>3</sup>Die Leistungen müssen sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen. <sup>4</sup>Eine Ausfuhr liegt vor, wenn ein Gegenstand in das Drittlandsgebiet verbracht wird. <sup>5</sup>Dabei ist nicht Voraussetzung, dass der Gegenstand im Drittlandsgebiet verbleibt. <sup>6</sup>Es ist unbeachtlich, ob es sich um eine Beförderung, einen Umschlag oder eine Lagerung oder um eine handelsübliche Nebenleistung zu diesen Leistungen handelt.

(2) Folgende sonstige Leistungen sind nicht als Leistungen anzusehen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen:

1. <sup>1</sup>Vermittlungsleistungen im Zusammenhang mit der Ausfuhr oder der Durchfuhr von Gegenständen. <sup>2</sup>Diese Leistungen können jedoch nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 52);
2. <sup>1</sup>Leistungen, die sich im Rahmen einer Ausfuhr oder einer Durchfuhr von Gegenständen nicht auf diese Gegenstände, sondern auf die Beförderungsmittel beziehen, z.B. die Leistung eines Gutachters, die sich auf einen verunglückten Lastkraftwagen – und nicht auf seine Ladung – bezieht, oder die Überlassung eines Liegeplatzes in einem Binnenhafen. <sup>2</sup>Für Leistungen, die für den unmittelbaren Bedarf von Seeschiffen oder Luftfahrzeugen, einschließlich ihrer Ausrüstungsgegenstände und ihrer Ladungen, bestimmt sind, kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 Nr. 5 oder Abs. 2 Nr. 4 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 145 Abs. 7 und Abschnitt 146 Abs. 6).

(3) <sup>1</sup>Als Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr sind auch solche Gegenstände anzusehen, die sich vor der Ausfuhr im Rahmen einer Bearbeitung oder Verarbeitung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 2 UStG oder einer Lohnveredelung im Sinne des § 7 UStG befinden. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung erstreckt sich somit auch auf sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf diese Gegenstände beziehen.

(4) <sup>1</sup>Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen und anderen sonstigen Leistungen, einschließlich Besorgungsleistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr beziehen, ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung, dass der leistende Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV die Ausfuhr oder Wiederausfuhr der Gegenstände durch Belege eindeutig und leicht nachprüfbar nachweist (§ 20 Abs. 1 und 3 UStDV). <sup>2</sup>Bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen kommen insbesondere die vorgeschriebenen Frachtkunden (z.B. Frachtbrief, Konnossement), der schriftliche Speditionsauftrag, das im Speditionsgewerbe übliche Bordero oder ein Doppel des Versandscheins als Nachweisbelege in Betracht. <sup>3</sup>Bei anderen sonstigen Leistungen kommen als Ausfuhrbelege insbesondere Belege mit einer Ausfuhrbestätigung der den Ausgang aus dem Zollgebiet der Gemeinschaft überwachenden Grenzzollstelle, Versendungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege in Betracht (§§ 9 bis 11 UStDV, vgl. Abschnitte 132 bis 134). <sup>4</sup>Die sonstigen handelsüblichen Belege können auch von den Unternehmern ausgestellt werden, die für die Lieferung die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe a, § 6 UStG) oder für die Bearbeitung oder Verarbeitung die Steuerbefreiung für Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Satz 1 Buchstabe a, § 7 UStG) in Anspruch nehmen. <sup>5</sup>Diese Unternehmer müssen für die Inanspruchnahme der vorbezeichneten Steuerbefreiungen die Ausfuhr der Gegenstände nachweisen. <sup>6</sup>Anhand der bei ihnen vorhandenen Unterlagen können sie deshalb einen sonstigen handelsüblichen Beleg, z.B. für einen Frachtführer, Umschlagbetrieb oder Lagerhalter, ausstellen.

(5) Bei Vortransporten, die mit Beförderungen im Luftfrachtverkehr aus dem Inland in das Drittlandsgebiet verbunden sind, ist der Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr als erfüllt anzusehen, wenn sich aus den Unterlagen des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt, dass im Einzelfall

1. die Vortransporte auf Grund eines Auftrags bewirkt worden sind, der auch die Ausführung der nachfolgenden grenzüberschreitenden Beförderung zum Gegenstand hat,
2. die Vortransporte als örtliche Rollgebühren oder Vortransportkosten abgerechnet worden sind und
3. die Kosten der Vortransporte wie folgt ausgewiesen worden sind:
  - a) im Luftfrachtbrief – oder im Sammelladungsverkehr im Hausluftfrachtbrief – oder
  - b) in der Rechnung an den Auftraggeber, wenn die Rechnung die Nummer des Luftfrachtbriefs – oder im Sammelladungsverkehr die Nummer des Hausluftfrachtbriefs – enthält.

(6) <sup>1</sup>Ist bei einer Beförderung im Eisenbahnfrachtverkehr, die einer grenzüberschreitenden Beförderung oder einer Beförderung im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr vorausgeht, der Empfänger oder der Absender im Ausland außerhalb der Gebiete im Sinne des § 1 Abs. 3 UStG ansässig und werden die Beförderungskosten von diesem Empfänger oder Absender bezahlt, kann die Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigung auf dem Frachtbrief nachgewiesen werden:

„Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke

Nach meinen Unterlagen bezieht sich die Beförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr oder der Durchfuhr (§ 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG).

Die Beförderungskosten werden von

\_\_\_\_\_  
(Name und Anschrift des ausländischen Empfängers oder Absenders)

bezahlt.

\_\_\_\_\_  
(Ort und Datum)

\_\_\_\_\_  
(Unterschrift)“

<sup>2</sup>Der in der vorbezeichneten Bescheinigung angegebene ausländische Empfänger oder Absender muss der im Frachtbrief angegebene Empfänger oder Absender sein.

**(7) <sup>1</sup>Bei einer Güterbeförderung, die einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung vorangeht, kann die Ausfuhr oder die Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen durch folgende Bescheinigung des auftraggebenden Spediteurs/Hauptfrachtführers auf dem schriftlichen Transportauftrag nachgewiesen werden:**

„Bescheinigung für Umsatzsteuerzwecke

**Ich versichere, dass ich die im Auftrag genannten Gegenstände nach ... (Ort im Drittlandsgebiet) versenden werde. Die Angaben habe ich nach bestem Wissen und Gewissen**

auf Grund meiner Geschäftsunterlagen gemacht, die im Gemeinschaftsgebiet nachprüfbar sind.

(Ort und Datum)

(Unterschrift)

<sup>2</sup>Rechnen der Spediteur/Hauptfrachtführer und der Unterfrachtführer durch Gutschrift (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) ab, kann die Bescheinigung nach Satz 1 auch auf der Gutschrift erfolgen.

<sup>3</sup>Auf die eigenhändige Unterschrift des auftraggebenden Spediteurs/Frachtführers kann verzichtet werden, wenn die für den Spediteur/Hauptfrachtführer zuständige Oberfinanzdirektion bzw. oberste Finanzbehörde dies genehmigt hat und in dem Transportauftrag oder der Gutschrift auf die Genehmigungsverfügung bzw. den Genehmigungserlass unter Angabe von Datum und Aktenzeichen hingewiesen wird.

(8) <sup>1</sup>Eine grenzüberschreitende Beförderung zwischen dem Inland und einem Drittland liegt auch vor, wenn die Güterbeförderung vom Inland über einen anderen EU-Mitgliedstaat in ein Drittland durchgeführt wird. <sup>2</sup>Befördert in diesem Fall ein Unternehmer die Güter auf einer Teilstrecke vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet, ist diese Leistung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG steuerfrei (vgl. Beispiel 2). <sup>3</sup>Der Unternehmer hat die Ausfuhr der Güter durch Belege nachzuweisen (vgl. § 4 Nr. 3 Sätze 3 und 4 UStG i.V.m. § 20 Abs. 1 und 3 UStDV). <sup>4</sup>Wird der Nachweis nicht erbracht, ist die Beförderung als innergemeinschaftliche Güterbeförderung anzusehen, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung im übrigen Gemeinschaftsgebiet befindet (vgl. Beispiel 1).

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der in der Schweiz ansässige Unternehmer U beauftragt den in Deutschland ansässigen Frachtführer F, Güter von Mainz nach Istanbul (Türkei) zu befördern. <sup>2</sup>F beauftragt den deutschen Unterfrachtführer F1 mit der Beförderung von Mainz nach Bozen (Italien) und den italienischen Unterfrachtführer F2 mit der Beförderung von Bozen nach Istanbul. <sup>3</sup>Dabei kann F1 die Ausfuhr in die Türkei nicht durch Belege nachweisen. <sup>4</sup>F verwendet gegenüber F1 seine deutsche USt-IdNr.

<sup>5</sup>Die Beförderungsleistung des F an seinen Leistungsempfänger U umfasst die Gesamtbeförderung von Mainz nach Istanbul. <sup>6</sup>Da keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung nach § 3b Abs. 3 UStG vorliegt, ist nach § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG nur der Teil der Leistung steuerbar, der auf den inländischen Streckenanteil entfällt. <sup>7</sup>Dieser Teil der Leistung ist nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG allerdings steuerfrei, da sich diese Güterbeförderung unmittelbar auf Gegenstände der Ausfuhr bezieht.

<sup>8</sup>Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da sich der Bestimmungsort dieser Beförderung in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Italien) befindet. <sup>9</sup>Der Ort dieser Leistung bestimmt sich nach dem inländischen Abgangsort (§ 3b Abs. 3 Satz 1 UStG). <sup>10</sup>Die Regelung nach § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG greift nicht, da F nicht die USt-IdNr. eines anderen EU-Mitgliedstaates verwendet. <sup>11</sup>Die Leistung des F1 ist nicht steuerfrei, da F1 keinen belegmäßigen Nachweis nach § 20 Abs. 1 und 3 UStDV erbringen kann. <sup>12</sup>Steuerschuldner ist der leistende Unternehmer F1 (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

<sup>13</sup>Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F2 an den Frachtführer F ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG).

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, jedoch weist F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter in die Türkei nach (§ 20 Abs. 1 und 3 UStDV).

<sup>2</sup>Die Beförderungsleistung des Unterfrachtführers F1 an den Frachtführer F von Mainz nach Bozen ist Teil einer grenzüberschreitenden Güterbeförderung in die Türkei. <sup>3</sup>Da der Unterfrachtführer F1 durch Belege die Ausfuhr der Güter in die Türkei nachweist, und somit den belegmäßigen Nachweis nach § 20 Abs. 1 und 3 UStDV erbringt, ist seine Leistung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit.

<sup>4</sup>Die Beförderungsleistungen des Frachtführers F und des Unterfrachtführers F2 sind wie in Beispiel 1 dargestellt zu behandeln.

(9) Beziehen sich die Leistungen auf **Container** ausländischer Auftraggeber, kann der Unternehmer den Nachweis der Ausfuhr oder Wiederausfuhr aus Vereinfachungsgründen dadurch erbringen, dass er Folgendes aufzeichnet:

1. den Namen und die Anschrift des ausländischen Auftraggebers und des Verwenders, wenn dieser nicht Auftraggeber ist, und
2. das Kennzeichen des **Containers**.

#### **49. Ausnahmen von der Steuerbefreiung**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG (vgl. Abschnitte 47 und 48) ist ausgeschlossen für die in § 4 Nr. 8, 10 und 11 UStG bezeichneten Umsätze. <sup>2</sup>Dadurch wird bei Umsätzen des Geld- und Kapitalverkehrs und bei Versicherungsumsätzen eine Steuerbefreiung mit Vorsteuerabzug in anderen als in den in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b und Nr. 2 Buchstabe b UStG bezeichneten Fällen vermieden. <sup>3</sup>Die Regelung hat jedoch nur Bedeutung für umsatzsteuerrechtlich selbständige Leistungen. <sup>4</sup>Eine selbständige Leistung liegt z.B. bei der Besorgung der Versicherung von zu befördernden Gegenständen nicht vor, wenn die Versicherung durch denjenigen Unternehmer besorgt wird, der auch die Beförderung der versicherten Gegenstände durchführt oder besorgt. <sup>5</sup>Die Besorgung der Versicherung stellt hier vielmehr eine Nebenleistung zu der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung als Hauptleistung dar. <sup>6</sup>Der Vorsteuerabzug beurteilt sich deshalb in diesen Fällen nach der Hauptleistung der Beförderung oder der Besorgung der Beförderung.

(2) <sup>1</sup>Von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG sind ferner Bearbeitungen oder Verarbeitungen von Gegenständen einschließlich Werkleistungen im Sinne des § 3 Abs. 10 UStG ausgeschlossen. <sup>2</sup>Diese Leistungen können jedoch z.B. unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 7 UStG steuerfrei sein.

#### **50. Buchmäßiger Nachweis**

<sup>1</sup>Die jeweiligen Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG müssen vom Unternehmer buchmäßig nachgewiesen sein (§ 21 UStDV). <sup>2</sup>Hierfür gelten die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen in Abschnitt 136 Abs. 1 bis 5 entsprechend. <sup>3</sup>Regelmäßig soll der Unternehmer Folgendes aufzeichnen:

1. die Art und den Umfang der sonstigen Leistung – bei Besorgungsleistungen einschließlich der Art und des Umfangs der besorgten Leistung –,
2. den Namen und die Anschrift des Auftraggebers,
3. den Tag der sonstigen Leistung,
4. das vereinbarte Entgelt oder das vereinnahmte Entgelt und den Tag der Vereinnahmung und
5. a) die Einbeziehung der Kosten für die Leistung in die Bemessungsgrundlage für die Einfuhr, z.B. durch Hinweis auf die Belege im Sinne des § 20 Abs. 2 UStDV (vgl. Abschnitt 47 Abs. 3 und 4), oder  
b) die Ausfuhr oder Wiederausfuhr der Gegenstände, auf die sich die Leistung bezogen hat, z.B. durch Hinweis auf die Ausfuhrbelege (vgl. Abschnitt 48 Abs. 4 bis **6 und 8**) oder durch Aufzeichnungen nach Abschnitt 48 Abs. **9**.

Zu § 4 Nr. 4 UStG

#### **51. Lieferungen von Gold an Zentralbanken**

<sup>1</sup>Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 4 UStG fallen Goldlieferungen an die Deutsche Bundesbank und die Europäische Zentralbank. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung erstreckt sich ferner auf Goldlieferungen, die an Zentralbanken anderer Staaten oder an die den Zentralbanken entsprechenden Währungsbehörden anderer Staaten bewirkt werden. <sup>3</sup>Es ist hierbei nicht erforderlich, dass das gelieferte Gold in das Ausland gelangt.

## Zu § 4 Nr. 4a und 4b UStG

**51a. Umsatzsteuerlagerregelung und Steuerbefreiung für die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen von Gegenständen**

Zur Umsatzsteuerlagerregelung (§ 4 Nr. 4a UStG) und der Steuerbefreiung für die einer Einfuhr vorangehenden Lieferungen von Gegenständen (§ 4 Nr. 4b UStG) vgl. BMF-Schreiben vom 28. 1. 2004, BStBl I S. 242.

Zu § 4 Nr. 5 UStG  
(§ 22 UStDV)**52. Steuerfreie Vermittlungsleistungen**

(1) <sup>1</sup>Die Vermittlungsleistung erfordert ein Handeln in fremdem Namen und für fremde Rechnung. <sup>2</sup>Der Wille, in fremdem Namen zu handeln und unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger herzustellen, muss hierbei den Beteiligten gegenüber deutlich zum Ausdruck kommen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 1. 1967, V 52/63, BStBl III S. 211). <sup>3</sup>Für die Annahme einer Vermittlungsleistung reicht es aus, dass der Unternehmer nur eine Vermittlungsvollmacht – also keine Abschlussvollmacht – besitzt (vgl. § 84 HGB).

(2) <sup>1</sup>Vermittlungsleistungen liegen auch dann vor, wenn der Unternehmer als Untervertreter eines Generalvertreters tätig wird, vorausgesetzt, der Untervertreter bewirkt seine Leistungen im Einvernehmen mit dem Leistungsträger. <sup>2</sup>Wird der Untervertreter lediglich im Auftrag des Generalvertreters ohne Einvernehmen mit dem Leistungsträger tätig, erbringt er keine Vermittlungsleistung, sondern eine andere sonstige Leistung. <sup>3</sup>Die Vermittlungsleistung des Generalvertreters bleibt hiervon unberührt.

(3) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG erstreckt sich nicht auf die als handelsübliche Nebenleistungen bezeichneten Tätigkeiten, die im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen als selbständige Leistungen vorkommen. <sup>2</sup>Nebenleistungen sind daher im Rahmen des § 4 Nr. 5 UStG nur dann steuerfrei, wenn sie als unselbständiger Teil der Vermittlungsleistung anzusehen sind, z.B. die Übernahme des Inkasso oder der Entrichtung der Eingangsabgaben durch den Vermittler. <sup>3</sup>Für die selbständigen Leistungen, die im Zusammenhang mit den Vermittlungsleistungen ausgeübt werden, kann jedoch gegebenenfalls Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 UStG oder nach § 4 Nr. 3 UStG in Betracht kommen.

(4) Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a UStG wird zu der Frage, welche der vermittelten Umsätze unter die Befreiungsvorschriften des § 4 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 bis 4 sowie Nr. 6 und 7 UStG fallen, auf die Abschnitte 13, 31, 43 bis 51, 55, 55a, 56 und 128 bis 147 hingewiesen.

(5) Bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen (§ 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b UStG) ist es unerheblich, wenn kurze ausländische Streckenanteile als Beförderungsstrecken im Inland oder kurze Streckenanteile im Inland als Beförderungsstrecken im Ausland anzusehen sind (vgl. Abschnitt 42a Abs. 5 bis 16).

(6) <sup>1</sup>Nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 5 UStG fällt die Vermittlung der Lieferungen, die im Anschluss an die Einfuhr an einem Ort im Inland bewirkt werden. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich insbesondere um die Fälle, in denen der Gegenstand nach der Einfuhr gelagert und erst anschließend vom Lager aus an den Abnehmer geliefert wird. <sup>3</sup>Für die Vermittlung dieser Lieferungen kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 Satz 1 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6).

(7) Zur Möglichkeit der Steuerbefreiung von Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter nach § 89b HGB vgl. BFH-Urteil vom 25. 6. 1998, V R 57/97, BStBl 1999 II S. 102.

**53. Vermittlungsleistungen der Reisebüros**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG erstreckt sich auch auf steuerbare Vermittlungsleistungen der Reisebüros. <sup>2</sup>Ausgenommen von der Befreiung sind jedoch die in § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG bezeichneten Vermittlungsleistungen (vgl. hierzu Absatz 6). <sup>3</sup>Die Befreiung kommt insbesondere für Vermittlungsleistungen in Betracht, bei denen die Reisebüros als Vermittler für die so genannten Leistungsträger, z.B. Beförderungsunternehmer, auftreten. <sup>4</sup>Zu Abgrenzungsfragen beim Zusammentreffen von Vermittlungsleistungen und Reiseleistungen vgl. Abschnitt 272 Abs. 5.

(2) <sup>1</sup>Steuerfreie Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger liegen auch dann vor, wenn die Reisebüros als Untervertreter eines Generalvertreters tätig werden, vorausgesetzt, dass die Untervertreter ihre Leistungen im Einvernehmen mit dem Leistungsträger bewirken (vgl. Abschnitt 52 Abs. 2). <sup>2</sup>Ferner kommt die Steuerbefreiung für Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger in Betracht, wenn das Reisebüro die Vermittlungsprovision nicht vom Leistungsträger oder einer zentralen Vermittlungsstelle überwiesen erhält, sondern in der vertraglich zulässigen Höhe selbst berechnet und dem Leistungsträger nur den Preis abzüglich der Provision zahlt.

(3) <sup>1</sup>Steuerfreie Vermittlungsleistungen der Reisebüros an die Leistungsträger sind beispielsweise die Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungsleistungen, ggf. einschließlich der Ausgabe von Fahrausweisen, im Personenverkehr mit Flugzeugen oder Seeschiffen (§ 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b UStG), soweit diese Leistungen steuerbar sind. <sup>2</sup>**Zur Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr durch Reisebüros vgl. Absatz 7.**

(4) <sup>1</sup>Die Vermittlung von Unterkünften, z.B. von Hotelzimmern, oder von sonstigen Beherbergungsleistungen wird dort ausgeführt, wo das maßgebliche Grundstück liegt (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Liegt das Grundstück nicht im Inland, ist außer dem vermittelten Umsatz auch die Vermittlungsleistung nicht steuerbar. <sup>3</sup>§ 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe c UStG kommt daher für diese Vermittlungsleistungen nicht in Betracht.

(5) <sup>1</sup>Für Reiseveranstalter, die Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG erbringen, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG. <sup>2</sup>Die Vermittlung einer nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland steuerbaren Reiseleistung ist deshalb steuerpflichtig, auch wenn sich die betreffende Reiseleistung aus einer oder mehreren in § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b und c UStG bezeichneten Leistungen zusammensetzt. <sup>3</sup>Es liegt jedoch keine Vermittlung einer Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, sondern eine Vermittlung von Einzelleistungen durch das Reisebüro vor, soweit der Reiseveranstalter die Reiseleistung mit eigenen Mitteln erbringt. <sup>4</sup>Das gilt auch, wenn die vermittelten Leistungen in einer Summe angeboten werden und die Reisebüros für die Vermittlung dieser Leistungen eine einheitliche Provision erhalten. <sup>5</sup>Zur Vermeidung von Aufzeichnungsschwierigkeiten bestehen keine Bedenken, wenn die Reisebüros die Provision für die teils nicht steuerbare und teils steuerfreie Vermittlungsleistung in einer Summe aufzeichnen und sie hierbei entweder insgesamt den nicht steuerbaren oder insgesamt den nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfreien Vermittlungsleistungen zuordnen. <sup>6</sup>Die gleiche Beurteilung gilt für die Fälle, in denen der Reiseveranstalter zwar eine Pauschalreise unter Inanspruchnahme von Reisevorleistungen in eigenem Namen durchführt, diese aber nicht unter § 25 Abs. 1 UStG fällt, weil sie an einen anderen Unternehmer ausgeführt wird.

(6) <sup>1</sup>Die Ausnahmeregelung des § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG betrifft alle Unternehmer, die Reiseleistungen für Reisende vermitteln. <sup>2</sup>Es kommt nicht darauf an, ob sich der Unternehmer als Reisebüro bezeichnet. <sup>3</sup>Maßgebend ist vielmehr, ob er die Tätigkeit eines Reisebüros ausübt. <sup>4</sup>Da die Reisebüros die Reiseleistungen in der Regel im Auftrag der Leistungsträger und nicht im Auftrag der Reisenden vermitteln, fällt im Allgemeinen nur die Vermittlung solcher Tätigkeiten unter die Ausnahmeregelung, für die das Reisebüro dem Reisenden ein gesondertes Entgelt berechnet. <sup>5</sup>Das ist z.B. dann der Fall, wenn der Leistungsträger die Zahlung einer Vergütung an das Reisebüro ausgeschlossen hat und das Reisebüro daher dem Reisenden von sich aus einen Zuschlag zu dem vom Leistungsträger für seine Leistung geforderten Entgelt berechnet. <sup>6</sup>Das Gleiche trifft auf die Fälle zu, in denen das Reisebüro dem Reisenden für eine besondere Leistung gesondert Kosten berechnet, wie z.B. Telefon- oder Telefaxkosten, Visabeschaffungsgebühren oder besondere Bearbeitungsgebühren. <sup>7</sup>Für diese Leistungen scheidet die Steuerbefreiung auch dann aus, wenn sie im Zusammenhang mit nicht steuerbaren oder steuerfreien Vermittlungsleistungen an einen Leistungsträger bewirkt werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Das Reisebüro vermittelt dem Reisenden einen grenzüberschreitenden Flug. <sup>2</sup>Gleichzeitig vermittelt es im Auftrag des Reisenden die Erteilung des Visums. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG kann in diesem Fall nur für die Vermittlung des Fluges in Betracht kommen.

**(7) <sup>1</sup>Haben Reisebüros beim Verkauf von Flugscheinen keinen Anspruch auf (Grund-)Provision oder sonstiges Entgelt gegenüber dem Luftverkehrsunternehmen (Nullprovisionsmodell), ist eine Vermittlungstätigkeit für das Luftverkehrsunternehmen nicht gegeben. <sup>2</sup>Werden Reisebüros beim Verkauf im Rahmen eines solchen Nullprovisionsmodells tätig, wird die Vermittlungsleistung gegenüber dem Reisenden erbracht. <sup>3</sup>Erheben Reisebüros von den Reisenden hierfür Gebühren (z.B. sog. Service-Fee), gilt für die Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr Folgendes:**

1. <sup>1</sup>Die Vermittlung grenzüberschreitender Beförderungen von Personen im Luftverkehr gegenüber einem Reisenden ist steuerpflichtig, soweit die vermittelte Leistung auf das Inland entfällt (§ 3b Abs. 1, § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Soweit die vermittelte Leistung nicht auf das Inland entfällt, ist deren Vermittlung nicht steuerbar. <sup>3</sup>Das Entgelt ist in einen steuerpflichtigen und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. <sup>4</sup>Die Umsatzsteuer ist aus der anteiligen Zahlung des Reisenden herauszurechnen. <sup>5</sup>Der Vorsteuerabzug ist auch hinsichtlich des nicht steuerbaren Teils dieser Vermittlungsleistung nicht ausgeschlossen. <sup>6</sup>Unter der Voraussetzung, dass der Unternehmer bei allen Vermittlungsleistungen einheitlich entsprechend verfährt, ist es nicht zu beanstanden, wenn der steuerpflichtige Teil wie folgt ermittelt wird:
- a) bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen im Luftverkehr von bzw. zu Beförderungszielen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (sog. EU-Flüge) mit 25 % des Entgelts für die Vermittlungsleistung,
  - b) bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen im Luftverkehr von bzw. zu Beförderungszielen außerhalb des übrigen Gemeinschaftsgebiets (sog. Drittlandsflüge) mit 5 % des Entgelts für die Vermittlungsleistung.
- <sup>7</sup>Diese Pauschalregelung ist dann auch auf Fälle ohne Start und Ziel im Inland anzuwenden. <sup>8</sup>Zwischen- oder Umsteigehalte gelten dabei nicht als Beförderungsziele. <sup>9</sup>Dieser vereinfachte Aufteilungsmaßstab gilt nicht, soweit das vom Reisenden erhobene Entgelt auf andere Leistungen entfällt (z.B. auf die Vermittlung von Unterkunft oder Mietwagen).
2. <sup>1</sup>Erhält ein Reisebüro eine Zahlung von einem Luftverkehrsunternehmen, das die dem Reisenden vermittelte Personenbeförderungsleistung erbringt, ohne von diesem ausdrücklich zur Vermittlung beauftragt zu sein, ist diese Zahlung regelmäßig (z.B. im Rahmen eines sog. Nullprovisionsmodells) Entgelt von dritter Seite für die gegenüber dem Reisenden erbrachte Vermittlungsleistung. <sup>2</sup>Nach den Umständen des Einzelfalls (z.B. auf der Grundlage eines gesonderten Dienstleistungsvertrags) kann ein Entgelt für eine gesonderte Leistung des Reisebüros an das Luftverkehrsunternehmen, die nicht in der steuerfreien Vermittlung einer Personenbeförderungsleistung besteht, oder in besonders gelagerten Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Zuschuss (vgl. Abschnitt 150 Abs. 7) gegeben sein; Nummer 1 bleibt auch in diesen Fällen unberührt.
3. Erhält ein Reisebüro, das grenzüberschreitende Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr im Auftrag des Luftverkehrsunternehmens vermittelt, von diesem für den Flugscheinverkauf ein Entgelt, und erhebt es daneben einen zusätzlichen Betrag vom Reisenden, erbringt es beim Flugscheinverkauf eine nach § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b UStG steuerfreie Vermittlungsleistung an das Luftverkehrsunternehmen und gleichzeitig eine nach Maßgabe der Nummer 1 anteilig steuerpflichtige Vermittlungsleistung an den Reisenden.

(8) <sup>1</sup>Vermitteln Reisebüros für Reiseveranstalter gegen eine einheitlich vom Reisepreis berechnete Provision Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG, bei denen der Reiseveranstalter Eigenleistungen in Form von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen mit eigenen, konzerneigenen oder gemieteten Flugzeugen oder Omnibussen ausführt, erbringen die Reisebüros sowohl steuerpflichtige als auch nichtsteuerbare bzw. steuerfreie Vermittlungsleistungen. <sup>2</sup>In diesen Fällen kann nach den BMF-Schreiben vom 22. 3. 2000, BStBl I S. 458, und vom 7. 12. 2000, BStBl 2001 I S. 98, verfahren werden.

### **53a. Verkauf von Flugscheinen durch Reisebüros oder Tickethändler („Consolidator“)**

- (1) <sup>1</sup>Bei Verkäufen von Flugscheinen sind grundsätzlich folgende Sachverhalte zu unterscheiden:
1. <sup>1</sup>Der Linienflugschein wird von einem lizenzierten IATA-Reisebüro verkauft und das Reisebüro erhält hierfür eine Provision. <sup>2</sup>Der Linienflugschein enthält einen Preiseindruck, der dem offiziellen IATA-Preis entspricht. <sup>3</sup>Der Kunde erhält sofort oder auch später eine Gutschrift in Höhe des gewährten Rabattes. <sup>4</sup>Die Abrechnung erfolgt als „Nettopreisticket“, so dass keine übliche Vermittlungsprovision vereinbart wird. <sup>5</sup>Die Flugscheine werden mit einem am Markt durchsetzbaren Aufschlag auf den Festpreis an den Reisenden veräußert. <sup>6</sup>Der Festpreis liegt in der Regel deutlich unter dem um die Provision geminderten offiziellen Ticketpreis. <sup>7</sup>Erfolgt die Veräußerung über einen Vermittler („Consolidator“), erhöht sich der Festpreis um einen



Gewinnzuschlag des Vermittlers. <sup>8</sup>Die Abrechnung erfolgt dann über eine sog. „Bruttoabrechnung“.

2. <sup>1</sup>Bei „IT-Flugscheinen“ (Linientickets mit einem besonderen Status) darf der Flugpreis nicht im Flugschein ausgewiesen werden, da er nur im Zusammenhang mit einer Pauschalreise (Kombination des Flugs mit einer anderen Reiseleistung, z.B. Hotel) gültig ist. <sup>2</sup>Der Verkauf des Flugscheins an den Kunden mit einem verbundenen, zusätzlichen Leistungsgutschein (Voucher) erfolgt in einem Gesamtpaket zu einem Pauschalpreis. <sup>3</sup>Sind sich der Kunde und der Verkäufer der Leistung aber einig, dass der Leistungsgutschein wertlos ist (Null-Voucher), handelt es sich wirtschaftlich um den Verkauf eines günstigen Fluges und nicht um eine Pauschalreise.
3. <sup>1</sup>„Weichwährungstickets“ sind Flugscheine mit regulärem Preiseindruck (IATA-Tarif). <sup>2</sup>Allerdings lautet der Flugpreis nicht auf Euro, sondern wird in einer beliebigen „weicheren“ Währung ausgedruckt. <sup>3</sup>Dabei wird der Flugschein entweder unmittelbar im „Weichwährungsland“ erworben oder in Deutschland mit einem fingierten ausländischen Abflugort ausgestellt und der für den angeblichen Abflugort gültige, günstigere Preis zu Grunde gelegt.
4. <sup>1</sup>Charterflugscheine unterlagen bis zur Änderung der luftfahrtrechtlichen Bestimmungen den gleichen Beschränkungen wie „IT-Flugscheine“, d.h. nur die Bündelung der Flugleistung mit einer/mehreren anderen touristischen Leistungen führte zu einem gültigen Ticket. <sup>2</sup>Die Umgehung der luftfahrtrechtlichen Beschränkungen wurde über die Ausstellung von „Null-Vouchers“ erreicht. <sup>3</sup>Nach der Aufhebung der Beschränkungen ist der Verkauf von einzelnen Charterflugscheinen ohne Leistungsgutschein (sog. Nur-Flüge) zulässig.

<sup>2</sup>Die Veräußerung dieser Flugscheine an den Kunden erfolgt entweder unmittelbar über Reisebüros oder über einen oder mehrere zwischengeschaltete Tickethändler („Consolidator“). <sup>3</sup>Die eigentliche Beförderung kommt zwischen der Fluggesellschaft und dem Kunden zustande. <sup>4</sup>Kennzeichnend ist in allen Sachverhalten, dass die Umsätze Elemente eines Eigengeschäfts (Veranstalterleistung) sowie eines Vermittlungsgeschäfts enthalten.

(2) <sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann der Verkauf von Einzeltickets für grenzüberschreitende Flüge (Linien- oder Charterflugschein) vom Reisebüro **im Auftrag des Luftverkehrsunternehmens** an die Kunden als steuerfreie Vermittlungsleistung nach § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b UStG behandelt werden. <sup>2</sup>Gleiches gilt für die Umsätze des Consolidators, der in den Verkauf der Einzeltickets eingeschaltet worden ist. <sup>3</sup>Die Vereinfachungsregelung findet ausschließlich Anwendung beim Verkauf von Einzelflugtickets durch Reisebüros und Tickethändler. <sup>4</sup>Sobald diese ein „Paket“ von Flugtickets erwerben und mit anderen Leistungen (z.B. Unterkunft und Verpflegung) zu einer Pauschalreise verbinden, handelt es sich um eine Reiseleistung, deren Umsatzbesteuerung sich nach § 25 UStG richtet. <sup>5</sup>Können nicht alle Reisen aus diesem „Paket“ veräußert werden und werden daher Flugtickets ohne die vorgesehenen zusätzlichen Leistungen veräußert, sind die Voraussetzungen einer Vermittlungsleistung im Sinne des Satzes 1 nicht erfüllt, da insoweit das Reisebüro bzw. der Tickethändler auf eigene Rechnung und eigenes Risiko tätig wird. <sup>6</sup>Nachträglich (rückwirkend) kann diese Leistung nicht in eine Vermittlungsleistung umgedeutet werden. <sup>7</sup>Die Versteuerung richtet sich in diesen Fällen daher weiterhin nach § 25 UStG. <sup>8</sup>Reisebüros/Tickethändler müssen deshalb beim Erwerb der Flugtickets entscheiden, ob sie die Flugtickets einzeln „veräußern“ oder zusammen mit anderen Leistungen in einem „Paket“ anbieten wollen. <sup>9</sup>Der Nachweis hierüber ist entsprechend den Regelungen des § 25 Abs. 5 Nr. 2 i.V.m. § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu führen.

**(3) Erhebt das Reisebüro beim Verkauf eines Einzeltickets vom Reisenden zusätzlich Gebühren (z.B. sog. Service-Fee), liegt insoweit eine Vermittlungsleistung vor (vgl. Abschnitt 53 Abs. 7 Satz 3 Nr. 1 und 3).**

(4) Wird dem Flugschein eine zusätzliche „Leistung“ des Reisebüros oder des Consolidators ohne entsprechenden Gegenwert (z.B. Null-Voucher) hinzugefügt, handelt es sich bei dem wertlosen Leistungsgutschein um eine unentgeltliche Beigabe.

(5) <sup>1</sup>Das Reisebüro bzw. der Consolidator hat die Voraussetzungen der steuerfreien Vermittlungsleistung im Einzelnen nachzuweisen. <sup>2</sup>Dabei muss dem Käufer des Flugscheins deutlich werden, dass sich die angebotene Leistung auf die bloße Vermittlung der Beförderung beschränkt und die Beförderungsleistung tatsächlich von einem anderen Unternehmer (der Fluggesellschaft) erbracht wird.

(6) <sup>1</sup>Steht ein Ticketverkauf dagegen im Zusammenhang mit anderen Leistungen, die vom leistenden Unternehmer erbracht werden (Transfer, Unterkunft, Verpflegung usw.), liegt in der Gesamtleistung eine eigenständige Veranstaltungsleistung, die unter den Voraussetzungen des § 25 UStG der Margenbesteuerung unterworfen wird. <sup>2</sup>Dabei kommt es nicht auf die Art des Flugscheins (Linien- oder Charterflugschein) an.

---

**54. Buchmäßiger Nachweis**

(1) <sup>1</sup>Der Buchnachweis sowie seine eindeutige und leichte Nachprüfbarkeit sind materiell-rechtliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung. <sup>2</sup>Wegen der allgemeinen Grundsätze wird auf die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen hingewiesen (vgl. Abschnitt 136 Abs. 1 bis 3).

(2) <sup>1</sup>In § 22 Abs. 2 UStDV ist geregelt, welche Angaben der Unternehmer für die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG aufzeichnen soll. <sup>2</sup>Zum Nachweis der Richtigkeit dieser buchmäßigen Aufzeichnung sind im Allgemeinen schriftliche Angaben des Auftraggebers oder schriftliche Bestätigungen mündlicher Angaben des Auftraggebers durch den Unternehmer über das Vorliegen der maßgeblichen Merkmale erforderlich. <sup>3</sup>Außerdem kann dieser Nachweis durch geeignete Unterlagen über das vermittelte Geschäft geführt werden, wenn daraus der Zusammenhang mit der Vermittlungsleistung, z.B. durch ein Zweitstück der Verkaufs- oder Versendungsunterlagen, hervorgeht.

(3) <sup>1</sup>Bei einer mündlich vereinbarten Vermittlungsleistung kann der Nachweis auch dadurch geführt werden, dass der Vermittler, z.B. das Reisebüro, den Vermittlungsauftrag seinem Auftraggeber, z.B. dem Beförderungsunternehmer, auf der Abrechnung oder dem Überweisungsträger bestätigt. <sup>2</sup>Das kann z.B. in der Weise geschehen, dass der Vermittler in diesen Unterlagen den vom Auftraggeber für die vermittelte Leistung insgesamt geforderten Betrag angibt und davon den einbehaltenen Betrag unter der Bezeichnung „vereinbarte Provision“ ausdrücklich absetzt.

(4) <sup>1</sup>Zum buchmäßigen Nachweis gehören auch Angaben über den vermittelten Umsatz (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStDV). <sup>2</sup>Im Allgemeinen ist es als ausreichend anzusehen, wenn der Unternehmer die erforderlichen Merkmale in seinen Aufzeichnungen festhält. <sup>3</sup>Bei der Vermittlung der in § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe a UStG bezeichneten Umsätze sollen sich daher die Aufzeichnungen auch darauf erstrecken, dass der vermittelte Umsatz unter eine der Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe a, Nr. 2 bis 4 sowie Nr. 6 und 7 UStG fällt. <sup>4</sup>Dementsprechend sind in den Fällen des § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstaben b und c UStG auch der Ort und in den Fällen des Buchstabens b zusätzlich die Art des vermittelten Umsatzes aufzuzeichnen. <sup>5</sup>Bei der Vermittlung von Einfuhrlieferungen genügen Angaben darüber, dass der Liefergegenstand im Zuge der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Inland gelangt ist. <sup>6</sup>Einer Unterscheidung danach, ob es sich hierbei um eine Lieferung im Drittlandsgebiet oder um eine unter § 3 Abs. 8 UStG fallende Lieferung handelt, bedarf es für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung des § 4 Nr. 5 UStG aus Vereinfachungsgründen nicht.

Zu § 4 Nr. 6 UStG

**55. Leistungen der Eisenbahnen des Bundes**

Bei den Leistungen der Eisenbahnen des Bundes handelt es sich insbesondere um die Überlassung von Anlagen und Räumen, um Personalgestellungen und um Lieferungen von Betriebsstoffen, Schmierstoffen und Energie.

**55a. Steuerbefreiung für Restaurationsumsätze an Bord von Seeschiffen**

<sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 6 Buchstabe e UStG umfasst die entgeltliche und unentgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Bord von Seeschiffen, sofern diese eine selbständige sonstige Leistung ist. <sup>2</sup>Nicht befreit ist die Lieferung von Speisen und Getränken. <sup>3</sup>Zur Abgrenzung vgl. Abschnitt 25a.

Zu § 4 Nr. 7 UStG

**56. Leistungen an Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages, NATO-Streitkräfte, diplomatische Missionen und zwischenstaatliche Einrichtungen**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe a UStG betrifft insbesondere wehrtechnische Gemeinschaftsprojekte der NATO-Partner, bei denen der Generalunternehmer im Inland ansässig ist. <sup>2</sup>Die Leistungen eines Generalunternehmers sind steuerfrei, wenn die Verträge so gestaltet und durchgeführt werden, dass der Generalunternehmer seine Leistungen unmittelbar an

jeden einzelnen der beteiligten Staaten ausführt. <sup>3</sup>Diese Voraussetzungen sind auch dann erfüllt, wenn beim Abschluss und bei der Durchführung der Verträge das Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung oder eine von den beteiligten Staaten geschaffene Einrichtung im Namen und für Rechnung der beteiligten Staaten handelt.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe a UStG umfasst auch Lieferungen von Rüstungsgegenständen an andere NATO-Partner. <sup>2</sup>Für diese Lieferungen kann auch die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 Abs. 1 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 128).

(3) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe b UStG sind Lieferungen und sonstige Leistungen an die im Gebiet eines anderen Mitgliedstaats stationierten NATO-Streitkräfte befreit. <sup>2</sup>Dabei darf es sich nicht um die Streitkräfte dieses Mitgliedstaates handeln (z.B. Lieferungen an die belgischen Streitkräfte in Belgien). <sup>3</sup>Begünstigt sind Leistungsbezüge, die für unmittelbare amtliche Zwecke der Streitkraft selbst und für den persönlichen Gebrauch oder Verbrauch durch Angehörige der Streitkraft bestimmt sind. <sup>4</sup>Die Steuerbefreiung kann nicht für Leistungen an den einzelnen Soldaten in Anspruch genommen werden, sondern nur, wenn die Beschaffungsstelle der im übrigen Gemeinschaftsgebiet stationierten Streitkraft Auftraggeber und Rechnungsempfänger der Leistung ist.

(4) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 UStG gilt nicht für die Lieferungen neuer Fahrzeuge im Sinne des § 1b Abs. 2 und 3 UStG. <sup>2</sup>In diesen Fällen richtet sich die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG.

(5) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe b bis d UStG setzt voraus, dass der Gegenstand der Lieferung in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates befördert oder versendet wird. <sup>2</sup>Die Beförderung oder Versendung ist durch einen Beleg entsprechend § 17a UStDV nachzuweisen. <sup>3</sup>Eine Steuerbefreiung kann nur für Leistungsbezüge gewährt werden, die noch für mindestens sechs Monate zum Gebrauch oder Verbrauch im übrigen Gemeinschaftsgebiet bestimmt sind.

(6) <sup>1</sup>Für die genannten Einrichtungen und Personen ist die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 7 Satz 1 Buchstabe b bis d UStG – abgesehen von den beleg- und buchmäßigen Nachweiserfordernissen – von den Voraussetzungen und Beschränkungen abhängig, die im Gastmitgliedstaat gelten. <sup>2</sup>Bei Lieferungen und sonstigen Leistungen an Organe oder sonstige Organisationseinheiten (z.B. Außenstellen oder Vertretungen) von zwischenstaatlichen Einrichtungen gelten die umsatzsteuerlichen Privilegien des Mitgliedstaates, in dem sich diese Einrichtungen befinden. <sup>3</sup>Der Unternehmer hat durch eine von der zuständigen Behörde des Gastmitgliedstaates erteilte Bestätigung (Sichtvermerk) nachzuweisen, dass die für die Steuerbefreiung in dem Gastmitgliedstaat geltenden Voraussetzungen und Beschränkungen eingehalten sind. <sup>4</sup>Die Gastmitgliedstaaten können zur Vereinfachung des Bestätigungsverfahrens bestimmte Einrichtungen von der Verpflichtung befreien, einen Sichtvermerk der zuständigen Behörde einzuholen. <sup>5</sup>In diesen Fällen tritt an die Stelle des Sichtvermerks eine Eigenbestätigung der Einrichtung, in der auf die entsprechende Genehmigung (Datum und Aktenzeichen) hinzuweisen ist. <sup>6</sup>Für die von der zuständigen Behörde des Gastmitgliedstaates zu erteilende Bestätigung bzw. die Eigenbestätigung der begünstigten Einrichtung ist ein Vordruck nach amtlich vorgeschriebenem Muster zu verwenden.

(7) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer im Geltungsbereich der UStDV buchmäßig nachgewiesen werden. <sup>2</sup>Die Voraussetzungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein. <sup>3</sup>Der Unternehmer soll den Nachweis bei Lieferungen entsprechend § 17c Abs. 2 UStDV und bei sonstigen Leistungen entsprechend § 13 Abs. 2 UStDV führen.

#### Zu § 4 Nr. 8 UStG

### 57. Gewährung und Vermittlung von Krediten

(1) <sup>1</sup>Gewährt ein Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit, ist diese Kreditgewährung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei, wenn sie als selbständige Leistung anzusehen ist. <sup>2</sup>Entgelte für steuerfreie Kreditleistungen können Stundungszinsen, Zielzinsen und Kontokorrentzinsen sein (vgl. Abschnitt 29a Abs. 3 und 4). <sup>3</sup>Als Kreditgewährung ist auch die Kreditbereitschaft anzusehen, zu der sich ein Unternehmer vertraglich bis zur Auszahlung des Darlehens verpflichtet hat. <sup>4</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Krediten, die im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung gewährt werden, siehe Abschnitt 32.

(2) <sup>1</sup>Werden bei der Gewährung von Krediten Sicherheiten verlangt, müssen zur Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte, z.B. Grundstücke, bewegliche Sachen, Warenlager, deren Werte festgestellt werden. <sup>2</sup>Die dem Kreditgeber hierdurch entstehenden Kosten, insbesondere

Schätzungsgebühren und Fahrtkosten, werden dem Kreditnehmer bei der Kreditgewährung in Rechnung gestellt. <sup>3</sup>Mit der Ermittlung der Beleihungsgrenzen der Sicherungsobjekte werden keine selbständigen wirtschaftlichen Zwecke verfolgt. <sup>4</sup>Diese Tätigkeit dient vielmehr lediglich dazu, die Kreditgewährung zu ermöglichen. <sup>5</sup>Dieser unmittelbare, auf wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhende Zusammenhang rechtfertigt es, in der Ermittlung des Wertes der Sicherungsobjekte eine Nebenleistung zur Kreditgewährung zu sehen und sie damit als steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG zu behandeln (BFH-Urteil vom 9. 7. 1970, V R 32/70, BStBl II S. 645).

(3) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Factoring siehe Abschnitt 18 Abs. **9 bis 12**.

(4) <sup>1</sup>Die Darlehenshingabe der Bausparkassen durch Auszahlung der Baudarlehen auf Grund von Bausparverträgen ist als Kreditgewährung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit umfasst die gesamte Vergütung, die von den Bausparkassen für die Kreditgewährung vereinnahmt wird. <sup>3</sup>Darunter fallen außer den Zinsbeträgen auch die Nebengebühren, wie z.B. die Abschluss- und die Zuteilungsgebühren. <sup>4</sup>Steuerfrei sind ferner die durch die Darlehensgebühr und durch die Kontogebühr abgegoltenen Leistungen der Bausparkasse (BFH-Urteil vom 13. 2. 1969, V R 68/67, BStBl II S. 449). <sup>5</sup>Dagegen sind insbesondere die Herausgabe eines Nachrichtenblatts, die Bauberatung und Bauaufsicht steuerpflichtig, weil es sich dabei um selbständige Leistungen neben der Kreditgewährung handelt.

(5) Die Vergütungen, die dem Pfandleiher nach § 10 Abs. 1 Nr. 2 der Verordnung über den Geschäftsbetrieb der gewerblichen Pfandleiher zustehen, sind Entgelt für eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditgewährung (BFH-Urteil vom 9. 7. 1970, V R 32/70, BStBl II S. 645).

(6) Hat der Kunde einer Hypothekenbank bei Nichtabnahme des Hypothekendarlehens, bei dessen vorzeitiger Rückzahlung oder bei Widerruf einer Darlehenszusage oder Rückforderung des Darlehens als Folge bestimmter, vom Kunden zu vertretender Ereignisse im Voraus festgelegte Beträge zu zahlen (sog. Nichtabnahme- bzw. Vorfälligkeitsentschädigungen), handelt es sich – soweit nicht Schadensersatz vorliegt – um Entgelte für nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditleistungen (BFH-Urteil vom 20. 3. 1980, V R 32/76, BStBl II S. 538).

(7) <sup>1</sup>Eine nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditgewährung liegt nicht vor, wenn jemand einem Unternehmer Geld für dessen Unternehmen oder zur Durchführung einzelner Geschäfte gegen Beteiligung nicht nur am Gewinn, sondern auch am Verlust zur Verfügung stellt. <sup>2</sup>Eine Beteiligung am Verlust ist mit dem Wesen des Darlehens, bei dem die hingegebene Geldsumme zurückzuzahlen ist, unvereinbar (BFH-Urteil vom 19. 3. 1970, V R 137/69, BStBl II S. 602).

(8) <sup>1</sup>Eine steuerfreie Vermittlung von Krediten im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG führt nur aus, wer gegenüber den künftigen Vertragsparteien des Kreditvertrages als selbständiger Vermittler auftritt. <sup>2</sup>Schaltet ein Kreditvermittler zur Erledigung seiner Vermittlungsaufträge einen Dritten ein (vgl. Abschnitt 52 Abs. 2), der lediglich im Namen des Kreditvermittlers auftritt, sind die Leistungen des Dritten dem Kreditvermittler als steuerfreie Kreditvermittlungsleistungen zuzurechnen. <sup>3</sup>Die Leistungen des Dritten an den Kreditvermittler sind steuerpflichtige sonstige Leistungen (BFH-Urteil vom 26. 1. 1995, V R 9/93, BStBl II S. 427). <sup>4</sup>Für das Vorliegen einer steuerfreien Vermittlungsleistung reicht es nicht aus, dass der leistende Unternehmer im Auftrag eines Dritten das Erforderliche tut, damit zwei Parteien einen Kreditvertrag schließen (BFH-Urteil vom 9. 10. 2003, V R 5/03, BStBl II S. 958).

**(9) <sup>1</sup>Für das Vorliegen einer steuerfreien Kreditvermittlung kommt es nicht darauf an, an welche der Vertragsparteien die Vermittlungsleistung ausgeführt wird. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung setzt nicht voraus, dass es tatsächlich zur Kreditvergabe gekommen ist, gleichwohl muss ein Kontakt zu beiden Vertragspartnern bestanden haben (BFH-Urteil vom 3. 11. 2005, V R 21/05, BStBl 2006 II S. 282).**

(10) <sup>1</sup>Vereinbart eine Bank mit einem Kreditvermittler, dass dieser in die Kreditanträge der Kreditkunden einen höheren Zinssatz einsetzen darf, als sie ohne die Einschaltung eines Kreditvermittlers verlangen würde (sogenanntes Packing), ist die Zinsdifferenz das Entgelt für eine Vermittlungsleistung des Kreditvermittlers gegenüber der Bank (BFH-Urteil vom 8. 5. 1980, V R 126/76, BStBl II S. 618). <sup>2</sup>Die Leistung ist als Kreditvermittlung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfrei.

### 59. Gesetzliche Zahlungsmittel

(1) <sup>1</sup>Von der Steuerfreiheit für die Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln (kursgültige Münzen und Banknoten) und für die Vermittlung dieser Umsätze sind solche Zahlungsmittel ausgenommen, die wegen ihres Metallgehalts oder ihres Sammlerwerts umgesetzt werden. <sup>2</sup>Hierdurch sollen Geldsorten, die als Waren gehandelt werden, auch umsatzsteuerrechtlich als Waren behandelt werden.

(2) <sup>1</sup>Bei anderen Münzen als Goldmünzen, deren Umsätze nach § 25c UStG steuerbefreit sind, und bei Banknoten ist davon auszugehen, dass sie wegen ihres Metallgehalts oder ihres Sammlerwerts umgesetzt werden, wenn sie mit einem höheren Wert als ihrem Nennwert umgesetzt werden. <sup>2</sup>Die Umsätze dieser Münzen und Banknoten sind nicht von der Umsatzsteuer befreit.

(3) <sup>1</sup>Das Sortengeschäft (Geldwechselgeschäft) bleibt von den Regelungen der Absätze 1 und 2 unberührt. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn die fremde Währung auf Wunsch des Käufers in kleiner Stückelung (kleine Scheine oder Münzen) ausgezahlt und hierfür ein vom gültigen Wechselkurs abweichender Kurs berechnet wird oder Verwaltungszuschläge erhoben werden.

(4) <sup>1</sup>Die durch Geldspielautomaten erzielten Umsätze sind keine Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe b UStG kommt daher für diese Umsätze nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 4. 2. 1971, V R 41/69, BStBl II S. 467).

### 60. Umsätze im Geschäft mit Forderungen

(1) Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG fallen auch die Umsätze von aufschiebend bedingten Geldforderungen (BFH-Urteil vom 12. 12. 1963, V 60/61 U, BStBl 1964 III S. 109).

(2) Die Veräußerung eines Bausparvorratsvertrags ist als einheitliche Leistung anzusehen, die in vollem Umfang nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfrei ist.

(3) Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Factoring siehe Abschnitt 18 Abs. 9 bis 12.

(4) <sup>1</sup>Zu den Umsätzen im Geschäft mit Forderungen gehören auch die Optionsgeschäfte mit Geldforderungen. <sup>2</sup>Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, bestimmte Geldforderungen innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festen Kurs geltend machen oder veräußern zu können. <sup>3</sup>Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Optionsgeschäfte mit Devisen.

(5) <sup>1</sup>Bei Geschäften mit Warenforderungen (z.B. Optionen im Warentermingeschäft) handelt es sich ebenfalls um Umsätze im Geschäft mit Forderungen (**vgl. BFH-Urteil vom 30. 3. 2006, V R 19/02, BStBl 2007 II S. 68**). <sup>2</sup>Optionsgeschäfte auf Warenterminkontrakte sind nur dann nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfrei, wenn die Optionsausübung nicht zu einer Warenlieferung führt.

### 61. Einlagengeschäft

(1) Zu den nach § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG steuerfreien Umsätzen im Einlagengeschäft gehören z.B. Kontenaufösungen, Kontensperrungen, die Veräußerung von Heimsparbüchern und sonstige mittelbar mit dem Einlagengeschäft zusammenhängende Leistungen.

(2) Die von Bausparkassen und anderen Instituten erhobenen Gebühren für die Bearbeitung von Wohnungsbauprämienanträgen sind Entgelte für steuerfreie Umsätze im Einlagengeschäft im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG.

### 62. Inkasso von Handelspapieren

Handelspapiere im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG sind Wechsel, Schecks, Quittungen oder ähnliche Dokumente im Sinne der „Einheitlichen Richtlinien für das Inkasso von Handelspapieren“ der Internationalen Handelskammer.

### 63. Zahlungs-, Überweisungs- und Kontokorrentverkehr

(1) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG steuerfreie Leistungen im Rahmen des Kontokorrentverkehrs sind z.B. die Veräußerung von Scheckheften, der Firmeneindruck auf Zahlungs- und Überweisungsvordrucken und die Anfertigung von Kontoabschriften und Fotokopien. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit der Umsätze im Zahlungsverkehr hängt nicht davon ab, dass der Unternehmer ein Kreditinstitut im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 KWG betreibt (vgl. BFH-Urteil vom 27. 8. 1998, V R 84/97, BStBl 1999 II S. 106).

(2) <sup>1</sup>Umsätze im Überweisungsverkehr liegen nur dann vor, wenn die erbrachten Dienstleistungen eine Weiterleitung von Geldern bewirken und zu rechtlichen und finanziellen Änderungen führen (**vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 2006, V R 57/04, BStBl 2007 II S. 19**). <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe d UStG gilt für die Leistungen der durch Outsourcing entstandenen Rechenzentren nicht, wenn sie die ihnen übertragenen Vorgänge sämtlich nur EDV-technisch abwickeln.

### 64. Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren

(1) <sup>1</sup>Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die Optionsgeschäfte mit Wertpapieren (**vgl. BFH-Urteil vom 30. 3. 2006, V R 19/02, BStBl 2007 II S. 68**). <sup>2</sup>Gegenstand dieser Optionsgeschäfte ist das Recht, eine bestimmte Anzahl von Wertpapieren innerhalb einer bestimmten Frist jederzeit zu einem festen Preis fordern (Kaufoption) oder liefern (Verkaufsoption) zu können. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e UStG umfasst sowohl den Abschluss von Optionsgeschäften als auch die Übertragung von Optionsrechten.

(2) Zu den Umsätzen im Geschäft mit Wertpapieren gehören auch die sonstigen Leistungen im Emissionsgeschäft, z.B. die Übernahme und Platzierung von Neu-Emissionen, die Börseneinführung von Wertpapieren und die Vermittlungstätigkeit der Kreditinstitute beim Absatz von Bundesschatzbriefen.

(3) **Zur Vermittlung von erstmalig ausgegebenen Anteilen vgl. Abschnitt 66 Abs. 5 i.V.m. Abs. 2 UStR.**

(4) Zur Frage der Beschaffung von Anschriften von Wertpapieranlegern gilt Abschnitt 66 Abs. 4 Satz 2 entsprechend.

(5) Die Erfüllung der Meldepflichten nach § 9 WpHG durch ein Zentralinstitut oder ein anderes Kreditinstitut für den Meldepflichtigen ist nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e UStG steuerfrei.

### 65. Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren

<sup>1</sup>Bei der Abgrenzung der steuerfreien Umsätze im Geschäft mit Wertpapieren von der steuerpflichtigen Verwahrung und Verwaltung von Wertpapieren gilt Folgendes: <sup>2</sup>Die Leistung des Unternehmers (Kreditinstitut) ist grundsätzlich steuerfrei, wenn das Entgelt dem Emittenten in Rechnung gestellt wird. <sup>3</sup>Sie ist grundsätzlich steuerpflichtig, wenn sie dem Depotkunden in Rechnung gestellt wird. <sup>4</sup>Zu den steuerpflichtigen Leistungen gehören z.B. auch die Depotunterhaltung, das Inkasso von fremden Zins- und Dividendenscheinen, die Ausfertigung von Depotauszügen, von Erträgnis-, Kurswert- und Steuerkurswertaufstellungen, die Informationsübermittlung von Kreditinstituten an Emittenten zur Führung des Aktienregisters bei Namensaktien sowie die Mitteilungen an die Depotkunden nach § 128 AktG.

### 66. Gesellschaftsanteile

(1) Zu den Anteilen an Gesellschaften gehören **insbesondere** die Anteile an Kapitalgesellschaften, z.B. GmbH-Anteile, die Anteile an Personengesellschaften, z.B. OHG-Anteile, **und die stille Beteiligung (§ 230 HGB)**.

(2) <sup>1</sup>Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bar-oder Sacheinlage an diesen keinen steuerbaren Umsatz und damit auch keinen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfreien Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl II S. 1022). <sup>2</sup>Das gilt auch für die Ausgabe von neuen Aktien zur Aufbringung von Kapital und die Aufnahme von atypisch stillen Gesellschaftern.

(3) <sup>1</sup>Erwirbt jemand treuhänderisch Gesellschaftsanteile und verwaltet diese gegen Entgelt, werden ihm dadurch keine Gesellschaftsanteile verschafft. <sup>2</sup>Die Tätigkeit ist deshalb grundsätzlich steuerpflichtig. <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich der Unternehmer treuhänderisch an einer Anlagegesellschaft beteiligt und deren Geschäfte führt (vgl. BFH-Urteil vom 29. 1. 1998, V R 67/96, BStBl II S. 413). <sup>4</sup>Eine Befreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG kommt nur in Betracht, wenn der Unternehmer nach den Vorschriften des InvG tätig geworden ist.

(4) <sup>1</sup>Eine Vermittlung der Umsätze von Anteilen an Gesellschaften im Sinne des § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG liegt vor, wenn eine Mittelsperson einer Gesellschaft oder dem zukünftigen Gesellschafter die Gelegenheit zum Abschluss des Vertrags über den Erwerb eines Gesellschaftsanteils nachweist oder sonst das Erforderliche tut, damit der Vertrag über den Erwerb der Gesellschaftsanteile zustande kommt. **<sup>2</sup>Wer lediglich einem Anlageberater Anschriften von interessierten Kapitalanlegern beschafft, bewirkt keine Vermittlung von Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 8 UStG (BFH-Urteil vom 12. 1. 1989, V R 43/84, BStBl II S. 339).** <sup>3</sup>Keine Vermittlungsleistung erbringt ein Unternehmer, der einem mit dem Vertrieb von Gesellschaftsanteilen betrauten Unternehmer Abschlussvertreter zuführt und diese betreut (BFH-Urteil vom 23. 10. 2002, V R 68/01, BStBl 2003 II S. 618).

**(5) Die Vermittlung von erstmalig ausgegebenen Gesellschaftsanteilen nach Absatz 2 ist steuerbar und nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfrei (vgl. EuGH-Urteil vom 27. 5. 2004, C-68/03, EuGHE I S. 5879).**

(6) Die Vermittlung der Mitgliedschaften in einem Idealverein ist nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfrei (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1995, V R 40/93, BStBl II S. 753).

### 67. Übernahme von Verbindlichkeiten

Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG ist die Übernahme von Verbindlichkeiten, soweit hierin nicht lediglich – wie im Regelfall – eine Entgeltzahlung zu sehen ist (vgl. Abschnitt 1 Abs. 3 und BFH-Urteil vom 31. 7. 1969, V R 149/66, BStBl 1970 II S. 73), steuerfrei, z.B. Übernahme von Einlagen bei der Zusammenlegung von Kreditinstituten.

### 68. Übernahme von Bürgschaften und anderen Sicherheiten

(1) Als andere Sicherheiten, deren Übernahme nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG steuerfrei ist, sind z.B. Garantieverpflichtungen (vgl. BFH-Urteile vom 14. 12. 1989, V R 125/84, BStBl 1990 II S. 401, vom 24. 1. 1991, V R 19/87, BStBl II S. 539 – Zinshöchstbetragsgarantie und Liquiditätsgarantie – und vom 22. 10. 1992, V R 53/89, BStBl 1993 II S. 318 – Ausbietungsgarantie –) und Kautionsversicherungen (vgl. Abschnitt 73 Abs. 2 Satz 3) anzusehen.

(2) **<sup>1</sup>Ein Garantieverprechen ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG steuerfrei, wenn es ein vom Eigenverhalten des Garantiegebers unabhängiges Risiko abdeckt; diese Voraussetzung liegt nicht vor, wenn lediglich garantiert wird, eine aus einem anderen Grund geschuldete Leistung vertragsgemäß auszuführen (vgl. BFH-Urteile vom 14. 12. 1989, a.a.O., und vom 16. 1. 2003, V R 16/02, BStBl 2003 II S. 445).** <sup>2</sup>Leistungen persönlich haftender Gesellschafter, für die eine unabhängig vom Gewinn bemessene Haftungsvergütung gezahlt wird, sind nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG steuerfrei, weil ein ggf. haftender Gesellschafter über seine Geschäftsführungstätigkeit unmittelbaren Einfluss auf das Gesellschaftsergebnis – und damit auf die Frage, ob es zu einem Haftungsfall kommt – hat.

### 69. Verwaltung von Sondervermögen

(1) <sup>1</sup>Nach § 6 Abs. 1 Satz 1 InvG sind Kapitalanlagegesellschaften Kreditinstitute, deren Geschäftsbereich darauf gerichtet ist, Sondervermögen zu verwalten und Dienstleistungen oder Nebendienstleistungen nach § 7 Abs. 2 InvG zu erbringen. <sup>2</sup>Für die Verwaltung dieser Sondervermögen erhalten die Kapitalanlagegesellschaften nach Maßgabe der Vertragsbedingungen eine Vergütung und den Ersatz von Aufwendungen (§ 29 Abs. 1, § 41 Abs. 1 Satz 1 InvG). <sup>3</sup>Die Verwaltung dieser Sondervermögen ist nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG steuerfrei. <sup>4</sup>Ebenso nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG steuerfrei sind Tätigkeiten im Rahmen der Verwaltung von Sondervermögen, die nach § 16 InvG von der Kapitalanlagegesellschaft auf ein anderes Unternehmen ausgelagert worden sind. **<sup>5</sup>Zur steuerfreien Verwaltung gehören auch Dienstleistungen der administrativen**

und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen eines außenstehenden Verwalters, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.<sup>6</sup> Die rein materiellen oder technischen Dienstleistungen wie z.B. die Zurverfügungstellung eines Datenverarbeitungssystems sind nicht befreit (vgl. EuGH-Urteil vom 4. 5. 2006, C-169/04, EuGHE I S. 4027).<sup>7</sup> Die laufende Überwachung und Kontrolle der Vermögensgegenstände durch die Depotbank sowie die Verwahrung der Vermögensgegenstände sind nicht nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG steuerfrei.

(2) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG ist die Verwaltung von Versorgungseinrichtungen, welche Leistungen im Todes- oder Erlebensfall, bei Arbeitseinstellung oder bei Minderung der Erwerbstätigkeit vorsehen, steuerfrei (§ 1 Abs. 4 VAG). <sup>2</sup>Die Versorgungswerke der Ärzte, Apotheker, Architekten, Notare, Rechtsanwälte, Steuerberater bzw. Steuerbevollmächtigten, Tierärzte, Wirtschaftsprüfer und vereidigten Buchprüfer sowie Zahnärzte zählen zu den Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 1 Abs. 4 VAG; Pensionsfonds sind Versorgungseinrichtungen im Sinne des § 112 Abs. 1 VAG. <sup>3</sup>Damit sind die unmittelbaren Verwaltungsleistungen durch Unternehmer an die auftraggebenden Versorgungseinrichtungen steuerfrei. <sup>4</sup>Einzelleistungen an die jeweilige Versorgungseinrichtung, die keine unmittelbare Verwaltungstätigkeit darstellen (z.B. Erstellung eines versicherungsmathematischen Gutachtens) fallen dagegen nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe h UStG. <sup>5</sup>Zu weiteren Einzelheiten, insbesondere bei Unterstützungskassen, vgl. BMF-Schreiben vom 18. 12. 1997, BStBl I S. 1046.

## 70. Amtliche Wertzeichen

<sup>1</sup>Durch die Worte „zum aufgedruckten Wert“ wird zum Ausdruck gebracht, dass die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe i UStG für die im Inland gültigen amtlichen Wertzeichen nur in Betracht kommt, wenn die Wertzeichen zum aufgedruckten Wert geliefert werden. <sup>2</sup>Zum aufgedruckten Wert gehören auch aufgedruckte Sonderzuschläge, z.B. Zuschlag bei Wohlfahrtsmarken. <sup>3</sup>Werden die Wertzeichen mit einem höheren Preis als dem aufgedruckten Wert gehandelt, ist der Umsatz insgesamt steuerpflichtig. <sup>4</sup>Lieferungen der im Inland postgültigen Briefmarken sind auch dann steuerfrei, wenn diese zu einem Preis veräußert werden, der unter ihrem aufgedruckten Wert liegt.

### 70a. (unbesetzt)

Zu § 4 Nr. 9 UStG

## 71. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

(1) <sup>1</sup>Zu den Umsätzen, die unter das GrEStG fallen (grunderwerbsteuerbare Umsätze), gehören insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken, ausgenommen deren Entnahme. <sup>2</sup>Für die Grunderwerbsteuer können mehrere von dem Grundstückserwerber mit verschiedenen Personen – z.B. Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Bauhandwerker – abgeschlossene Verträge als ein einheitliches, auf den Erwerb von fertigem Wohnraum gerichtetes Vertragswerk anzusehen sein (BFH-Urteile vom 27. 10. 1982, II R 102/81, BStBl 1983 II S. 55, und vom 27. 10. 1999, II R 17/99, BStBl 2000 II S. 34). <sup>3</sup>Dieser dem GrEStG unterliegende Vorgang wird jedoch nicht zwischen dem Grundstückserwerber und den einzelnen Bauunternehmern bzw. Bauhandwerkern verwirklicht (BFH-Urteile vom 7. 2. 1991, V R 53/85, BStBl II S. 737, vom 29. 8. 1991, V R 87/86, BStBl 1992 II S. 206, und vom 10. 9. 1992, V R 99/88, BStBl 1993 II S. 316). <sup>4</sup>Die Leistungen der Architekten, der einzelnen Bauunternehmer und der Bauhandwerker sind mit dem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang nicht identisch und fallen daher auch nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG (vgl. auch BFH-Beschluss vom 30. 10. 1986, V B 44/86, BStBl 1987 II S. 145, und BFH-Urteil vom 24. 2. 2000, V R 89/98, BStBl II S. 278).

(2) Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG fallen z.B. auch:

1. die Bestellung von Erbbaurechten (BFH-Urteile vom 28. 11. 1967, II 1/64, BStBl 1968 II S. 222, und vom 28. 11. 1967, II R 37/66, BStBl 1968 II S. 223) und die Übertragung von Erbbaurechten (BFH-Urteil vom 5. 12. 1979, II R 122/76, BStBl 1980 II S. 136),



2. die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
3. die Lieferung von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit (vgl. Abschnitt F II des BMF-Schreibens vom 23. 7. 1986, BStBl I S. 432),
4. die Übertragung eines Betriebsgrundstückes zur Vermeidung einer drohenden Enteignung (BFH-Urteil vom 24. 6. 1992, V R 60/88, BStBl II S. 986) und
5. die Umsätze von Grundstücken und von Gebäuden nach dem Sachenrechtsbereinigungsgesetz.

**(3) Zur Entnahme von vor dem 1. 7. 2004 angeschafften oder hergestellten Grundstücken/Gebäuden vgl. BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004, BStBl I S. 469.**

## 72. Umsätze, die unter das Rennwett- und Lotteriegesetz fallen

(1) <sup>1</sup>Die Leistungen der Buchmacher im Wettgeschäft sind nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG umsatzsteuerfrei, weil sie der Rennwettsteuer unterliegen. <sup>2</sup>Zum Entgelt für diese Leistungen zählt alles, was der Wetter hierfür aufwendet. <sup>3</sup>Dazu gehören auch der von den Buchmachern zum Wetteinsatz erhobene Zuschlag und die Wetteinsgebühren, weil ihnen keine besonderen selbständig zu beurteilenden Leistungen des Buchmachers gegenüberstehen. <sup>4</sup>Auch wenn die Rennwettsteuer lediglich nach dem Wetteinsatz bemessen wird, erstreckt sich daher die Umsatzsteuerbefreiung auf die gesamte Leistung des Buchmachers. <sup>5</sup>Die Vorschrift des § 4 Nr. 9 Buchstabe b letzter Satz UStG ist hier nicht anwendbar.

(2) Buchmacher, die nicht selbst Wetten abschließen, sondern nur vermitteln, sind mit ihrer Vermittlungsleistung, für die sie eine Provision erhalten, nicht nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(3) <sup>1</sup>Im Inland veranstaltete öffentliche Lotterien unterliegen der Lotteriesteuer. <sup>2</sup>Schuldner der Lotteriesteuer ist der Veranstalter der Lotterie. <sup>3</sup>Lässt ein Wohlfahrtsverband eine ihm genehmigte Lotterie von einem gewerblichen Lotterieunternehmen durchführen, ist Veranstalter der Verband. <sup>4</sup>Der Lotterieunternehmer kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG nicht in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 10. 12. 1970, V R 50/67, BStBl 1971 II S. 193).

Zu § 4 Nr. 10 UStG

## 73. Versicherungsleistungen

(1) Die Befreiungsvorschrift betrifft auch Leistungen aus Versicherungs- und Rückversicherungsverträgen, die wegen Fehlens der in § 1 Abs. 1 bis 4 VersStG genannten Voraussetzungen nicht der Versicherungssteuer unterliegen.

(2) <sup>1</sup>Nicht befreit sind Versicherungsleistungen, die aus anderen Gründen nicht unter das VersStG fallen. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um Leistungen aus einem Vertrag, durch den der Versicherer sich verpflichtet, für den Versicherungsnehmer Bürgschaft oder sonstige Sicherheit zu leisten (§ 2 Abs. 2 VersStG). <sup>3</sup>Hierunter sind insbesondere die Kautionsversicherungen (Bürgschafts- und Personenkautionsversicherungen) zu verstehen (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 1972, V R 33/68, HFR 1973 S. 33). <sup>4</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe g UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 68).

## 74. Verschaffung von Versicherungsschutz

(1) <sup>1</sup>Die Verschaffung eines Versicherungsschutzes liegt vor, wenn der Unternehmer mit einem Versicherungsunternehmen einen Versicherungsvertrag zugunsten eines Dritten abschließt. <sup>2</sup>Der Begriff Versicherungsschutz umfasst alle Versicherungsarten. <sup>3</sup>Hierzu gehören z.B. Lebens-, Kranken-, Unfall-, Haftpflicht-, Rechtsschutz-, Diebstahl-, Feuer- und Hausratversicherungen.

(2) <sup>1</sup>Durch den Versicherungsvertrag muss der begünstigte Dritte – oder bei Lebensversicherungen auf den Todesfall der Bezugsberechtigte – das Recht erhalten, im Versicherungsfall die Versicherungsleistung zu fordern. <sup>2</sup>Unerheblich ist es, ob dieses Recht unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen oder mittelbar über den Unternehmer geltend gemacht werden kann. <sup>3</sup>Bei der Frage, ob ein Versicherungsverhältnis vorliegt, ist von den Grundsätzen des VersStG auszugehen. <sup>4</sup>Ein Vertrag, der einem Dritten (Arbeitnehmer oder Vereinsmitglied) lediglich die Befugnis einräumt, einen Versicherungsvertrag zu günstigeren Konditionen abzuschließen, verschafft

keinen unmittelbaren Anspruch des Dritten gegen das Versicherungsunternehmen und demnach keinen Versicherungsschutz nach § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG. <sup>5</sup>Auch in der Übernahme weiterer Aufgaben für das Versicherungsunternehmen (insbesondere Beitragsinkasso und Abwicklung des Geschäftsverkehrs) liegt kein Verschaffen von Versicherungsschutz. <sup>6</sup>Für diese Tätigkeit kommt auch eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG nicht in Betracht.

Zu § 4 Nr. 11 UStG

### **75. Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter, Versicherungsmakler**

(1) <sup>1</sup>Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 11 UStG enthält eine ausschließliche Aufzählung der begünstigten Berufsgruppen. <sup>2</sup>Sie kann auf andere Berufe, z.B. Bankenvertreter, auch wenn sie ähnliche Tätigkeitsmerkmale aufweisen, nicht angewendet werden (vgl. BFH-Urteil vom 16. 7. 1970, V R 138/69, BStBl II S. 709). <sup>3</sup>Welche Unternehmer als Bausparkassenvertreter, Versicherungsvertreter oder Versicherungsmakler anzusehen sind, richtet sich nach den Begriffsbestimmungen der §§ 92 und 93 HGB (vgl. BFH-Urteil vom 24. 4. 1975, V R 35/74, BStBl II S. 593).

(2) <sup>1</sup>Die Befreiung erstreckt sich auf alle Leistungen, die in Ausübung der begünstigten Tätigkeiten erbracht werden. <sup>2</sup>Sie ist weder an eine bestimmte Rechtsform des Unternehmens gebunden, noch stellt sie darauf ab, dass die begünstigten Tätigkeiten im Rahmen der gesamten unternehmerischen Tätigkeit überwiegen. <sup>3</sup>Unter die Befreiung fällt z.B. auch ein Kreditinstitut, das Bauspar- oder Versicherungsverträge vermittelt. <sup>4</sup>Zu der Tätigkeit der Kreditinstitute als Bausparkassenvertreter gehört auch die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit übernommene Bewilligung und Auszahlung der Bauspardarlehen. <sup>5</sup>Der Wortlaut der Vorschrift „aus der Tätigkeit als“ erfordert, dass die Umsätze des Berufsangehörigen für seinen Beruf charakteristisch, d.h. berufstypisch, sind. <sup>6</sup>Zur berufstypischen Tätigkeit eines Bausparkassenvertreters, Versicherungsvertreters oder Versicherungsmaklers gehört z.B. auch die Betreuung, Überwachung oder Schulung von nachgeordneten selbständigen Vermittlern. <sup>7</sup>Die Zahlung erfolgsabhängiger Vergütungen (sog. Superprovisionen) ist ein Beweisanzeichen, dass berufstypische Leistungen erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 1998, V R 62/97, BStBl 1999 II S. 253). <sup>8</sup>**Sog. „Backoffice-Tätigkeiten“, die darin bestehen, gegen Vergütung Dienstleistungen für ein Versicherungsunternehmen zu erbringen, stellen keine zu Versicherungsumsätzen gehörenden Dienstleistungen im Sinne des § 4 Nr. 11 UStG dar, die von Versicherungsmaklern oder Versicherungsvertretern erbracht werden (vgl. EuGH-Urteil vom 3. 3. 2005, C-472/03, EuGHE I S. 1719).** <sup>9</sup>Nach dem Wortlaut der Vorschrift sind die Hilfsgeschäfte von der Steuerbefreiung ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 4. 1957, V 46/56 U, BStBl III S. 222). <sup>10</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

(3) Bestandspflegeleistungen in Form von nachwirkender Vertragsbetreuung, z.B. durch Hilfen bei Modifikationen oder Abwicklung von Verträgen, die gegen Bestandspflegeprovision erbracht werden, sind berufstypisch und somit nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfrei.

Zu § 4 Nr. 12 UStG

### **76. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken**

(1) <sup>1</sup>Der Begriff des Grundstücks in § 4 Nr. 12 UStG stimmt grundsätzlich mit dem Grundstücksbegriff des BGB überein (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1966, V 252/63, BStBl 1967 III S. 209). <sup>2</sup>Die Frage, ob eine Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG vorliegt, ist grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen (BFH-Urteile vom 25. 3. 1971, V R 96/67, BStBl II S. 473, und vom 4. 12. 1980, V R 60/79, BStBl 1981 II S. 231). <sup>3</sup>Es kommt nicht darauf an, ob in einem Vertrag die Bezeichnungen „Miete“ oder „Pacht“ gebraucht werden. <sup>4</sup>Entscheidend ist vielmehr, ob der Vertrag inhaltlich als Mietvertrag oder Pachtvertrag anzusehen ist. <sup>5</sup>Der Vermietung eines Grundstücks gleichzusetzen ist der Verzicht auf Rechte aus dem Mietvertrag gegen eine Abstandszahlung (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 12. 1993, C-63/92, BStBl 1995 II S. 480). <sup>6</sup>Eine Dienstleistung, die darin besteht, dass eine Person, die ursprünglich kein Recht an einem Grundstück hat, aber gegen Entgelt die Rechte und Pflichten aus einem Mietvertrag über dieses Grundstück übernimmt, ist nicht von der Umsatzsteuer befreit (vgl. EuGH-Urteile vom 9. 10. 2001, C-409/98, **EuGHE I S. 7175**, und C-108/99, **EuGHE I S. 7257**).

(2) <sup>1</sup>Eine Grundstücksvermietung liegt vor, wenn dem Mieter zeitweise der Gebrauch eines Grundstücks gewährt wird (§ 535 BGB). <sup>2</sup>Dies setzt voraus, dass dem Mieter eine bestimmte, nur ihm zur Verfügung stehende Grundstücksfläche unter Ausschluss anderer zum Gebrauch überlassen wird. <sup>3</sup>Es ist aber nicht erforderlich, dass die vermietete Grundstücksfläche bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Mietvertrags bestimmt ist. <sup>4</sup>Der Mietvertrag kann auch über eine zunächst unbestimmte, aber bestimmbare Grundstücksfläche (z.B. Fahrzeugabstellplatz) geschlossen werden. <sup>5</sup>Die spätere Konkretisierung der Grundstücksfläche kann durch den Vermieter oder den Mieter erfolgen. <sup>6</sup>Die Dauer des Vertragsverhältnisses ist ohne Bedeutung. <sup>7</sup>Auch die kurzfristige Gebrauchsüberlassung eines Grundstücks kann daher die Voraussetzungen einer Vermietung erfüllen. <sup>8</sup>Eine Grundstücksverpachtung ist gegeben, wenn dem Pächter das Grundstück nicht nur zum Gebrauch überlassen, sondern ihm auch der Fruchtgenuss gewährt wird (§ 581 BGB).

(3) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gilt nicht nur für die Vermietung und die Verpachtung von ganzen Grundstücken, sondern auch für die Vermietung und die Verpachtung von Grundstücksteilen. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere Gebäude und Gebäudeteile wie Stockwerke, Wohnungen und einzelne Räume (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1991, V R 89/86, BStBl 1992 II S. 108). <sup>3</sup>Zur Vermietung von Abstellflächen für Fahrzeuge vgl. Abschnitt 77. <sup>4</sup>Steuerfrei ist auch die Überlassung von Werkdienstwohnungen durch Arbeitgeber an Arbeitnehmer (BFH-Urteile vom 30. 7. 1986, V R 99/76, BStBl II S. 877, und vom 7. 10. 1987, V R 2/79, BStBl 1988 II S. 88). <sup>5</sup>Wegen der Überlassung von Räumen einer Pension an Saison-Arbeitnehmer vgl. aber Abschnitt 84 Abs. 2 Satz 3. <sup>6</sup>Soweit die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks/Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke steuerbar ist, ist diese nicht einer steuerfreien Grundstücksvermietung im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG gleichgestellt (vgl. BFH-Urteil vom 24. 7. 2003, V R 39/99, BStBl 2004 II S. 371, und BMF-Schreiben vom 13. 4. 2004, BStBl I S. 469).

(4) <sup>1</sup>Eine Grundstücksvermietung liegt regelmäßig nicht vor bei der Vermietung von Baulichkeiten, die nur zu einem vorübergehenden Zweck mit dem Grund und Boden verbunden und daher keine Bestandteile des Grundstücks sind (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1966, V 252/63, BStBl 1967 III S. 209). <sup>2</sup>Steuerpflichtig kann hiernach insbesondere die Vermietung von Büro- und Wohncontainern, Baubuden, Kiosken, Tribünen und ähnlichen Einrichtungen sein. <sup>3</sup>Allerdings stellt die Vermietung eines Gebäudes, das aus Fertigteilen errichtet wird, die so in das Erdreich eingelassen werden, dass sie weder leicht demontiert noch leicht versetzt werden können, die Vermietung eines Grundstücks dar, auch wenn dieses Gebäude nach Beendigung des Mietvertrags entfernt und auf einem anderen Grundstück wieder verwendet werden soll (vgl. EuGH-Urteil vom 16. 1. 2003, C-315/00, **EuGHE I S. 563**).

(5) <sup>1</sup>Zu den nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG steuerfreien Leistungen der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gehören auch die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen (RFH-Urteil vom 17. 3. 1933, V A 390/32, RStBl S. 1326, und BFH-Urteil vom 9. 12. 1971, V R 84/71, BStBl 1972 II S. 203). <sup>2</sup>Dies sind Leistungen, die im Vergleich zur Grundstücksvermietung bzw. -verpachtung nebensächlich sind, mit ihr eng zusammenhängen und in ihrem Gefolge üblicherweise vorkommen. <sup>3</sup>Als Nebenleistungen anzusehen sind die Lieferung von Wärme, die Versorgung mit Wasser, auch mit Warmwasser, die Überlassung von Waschmaschinen, die Flur- und Treppenreinigung und die Treppenbeleuchtung. <sup>4</sup>Eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung ist ferner die von dem Vermieter einer Wohnanlage vertraglich übernommene Balkonbepflanzung (BFH-Urteil vom 9. 12. 1971, V R 84/71, BStBl 1972 II S. 203).

(6) <sup>1</sup>Keine Nebenleistungen sind die Lieferungen von elektrischem Strom (RFH-Urteil vom 21. 11. 1930, V A 1071/29, RStBl 1931 S. 166) und von Heizgas und Heizöl. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung erstreckt sich ebenfalls nicht auf mitvermietete Einrichtungsgegenstände, z.B. auf das Büromobil (RFH-Urteile vom 5. 5. 1939, V 498/38, RStBl S. 806, und vom 23. 2. 1940, V 303/38, RStBl S. 448). <sup>3</sup>Keine Nebenleistung ist ferner die mit der Vermietung von Büroräumen verbundene Berechtigung zur Benutzung der zentralen Fernsprech- und Fernschreibanlage eines Bürohauses (BFH-Urteil vom 14. 7. 1977, V R 20/74, BStBl II S. 881).

## 77. Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen

(1) <sup>1</sup>Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. <sup>2</sup>Als Plätze für das Abstellen von Fahrzeugen kommen Grundstücke einschließlich Wasserflächen (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1991, V R 46/88, BStBl 1992 II S. 368, **und EuGH-Urteil vom 3. 3. 2005, C-428/02, EuGHE I S. 1527**) oder Grundstücksteile in Betracht. <sup>3</sup>Die Bezeichnung des Platzes und die bauliche oder technische Gestaltung (z.B. Befestigung, Begrenzung, Überdachung) sind ohne Bedeutung. <sup>4</sup>Auch auf die Dauer der Nutzung als Stellplatz

kommt es nicht an.<sup>5</sup>Die Stellplätze können sich im Freien (z.B. Parkplätze, Parkbuchten, Bootsliegeplätze) oder in Parkhäusern, Tiefgaragen, Einzelgaragen, Boots- und Flugzeughallen befinden.<sup>6</sup>Auch andere Flächen (z.B. landwirtschaftliche Grundstücke), die aus besonderem Anlass (z.B. Sport- und Festveranstaltung) nur vorübergehend für das Abstellen von Fahrzeugen genutzt werden, gehören zu den Stellplätzen in diesem Sinne.

(2)<sup>1</sup>Als Fahrzeuge sind vor allem Beförderungsmittel anzusehen.<sup>2</sup>Das sind Gegenstände, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen.<sup>3</sup>Hierzu gehören auch Fahrzeuganhänger sowie Elektro-Caddywagen.<sup>4</sup>Tiere (z.B. Reitpferde) können zwar Beförderungsmittel sein, sie fallen jedoch nicht unter den Fahrzeugbegriff (vgl. Abschnitt 33a Abs. 2 Satz 2).<sup>5</sup>Der Begriff des Fahrzeugs nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG geht jedoch über den Begriff des Beförderungsmittels hinaus.<sup>6</sup>Als Fahrzeuge sind auch Gegenstände anzusehen, die sich tatsächlich fortbewegen, ohne dass die Beförderung von Personen und Gütern im Vordergrund steht.<sup>7</sup>Hierbei handelt es sich insbesondere um gewerblich genutzte Gegenstände (z.B. Bau- und Ladekräne, Bagger, Planierraupen, Gabelstapler, Elektrokarren), landwirtschaftlich genutzte Gegenstände (z.B. Mähdrescher, Rübenernter) und militärisch genutzte Gegenstände (z.B. Panzer, Kampfflugzeuge, Kriegsschiffe).

(3)<sup>1</sup>Eine Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen liegt vor, wenn dem Fahrzeugbesitzer der Gebrauch einer Stellfläche überlassen wird.<sup>2</sup>Auf die tatsächliche Nutzung der überlassenen Stellfläche als Fahrzeugstellplatz durch den Mieter kommt es nicht an.<sup>3</sup>**§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG gilt auch für die Vermietung eines Parkplatz-Grundstücks, wenn der Mieter dort zwar nicht selbst parken will, aber entsprechend der Vereinbarung im Mietvertrag das Grundstück Dritten zum Parken überlässt (vgl. BFH-Urteil vom 30. 3. 2006, V R 52/05, BStBl II S. 731).**<sup>4</sup>Die Vermietung ist steuerfrei, wenn sie eine Nebenleistung zu einer steuerfreien Leistung, insbesondere zu einer steuerfreien Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG ist.<sup>5</sup>Für die Annahme einer Nebenleistung ist es unschädlich, wenn die steuerfreie Grundstücksvermietung und die Stellplatzvermietung zivilrechtlich in getrennten Verträgen vereinbart werden.<sup>6</sup>Beide Verträge müssen aber zwischen denselben Vertragspartnern abgeschlossen sein.<sup>7</sup>Die Verträge können jedoch zu unterschiedlichen Zeiten zustande kommen.<sup>8</sup>Für die Annahme einer Nebenleistung ist ein räumlicher Zusammenhang zwischen Grundstück und Stellplatz erforderlich.<sup>9</sup>Dieser Zusammenhang ist gegeben, wenn der Platz für das Abstellen des Fahrzeugs Teil eines einheitlichen Gebäudekomplexes ist oder sich in unmittelbarer Nähe des Grundstücks befindet (z.B. Reihenhauszeile mit zentralem Garagengrundstück).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Vermieter V und Mieter M schließen über eine Wohnung und einen Fahrzeugstellplatz auf dem gleichen Grundstück zwei Mietverträge ab.

<sup>2</sup>Die Vermietung des Stellplatzes ist eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung.<sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der Vertrag über die Stellplatzvermietung erst zu einem späteren Zeitpunkt abgeschlossen wird.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Vermieter vermietet an eine Gemeinde ein Bürogebäude und die auf dem gleichen Grundstück liegenden und zur Nutzung des Gebäudes erforderlichen Plätze zum Abstellen von Fahrzeugen.

<sup>2</sup>Die Vermietung der Fahrzeugstellplätze ist als Nebenleistung zur Vermietung des Bürogebäudes anzusehen.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Vermieter V schließt mit dem Mieter M1 einen Wohnungsmietvertrag und mit dem im Haushalt von M1 lebenden Sohn M2 einen Vertrag über die Vermietung eines zur Wohnung gehörenden Fahrzeugstellplatzes ab.

<sup>2</sup>Die Vermietung des Stellplatzes ist eine eigenständige steuerpflichtige Leistung.<sup>3</sup>Eine Nebenleistung liegt nicht vor, weil der Mieter der Wohnung und der Mieter des Stellplatzes verschiedene Personen sind.<sup>4</sup>Ohne Bedeutung ist, dass M2 im Haushalt von M1 lebt.

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Eine GmbH vermietet eine Wohnung.<sup>2</sup>Der Geschäftsführer der GmbH vermietet seine im Privateigentum stehende Garage im gleichen Gebäudekomplex an denselben Mieter.

<sup>3</sup>Da die Mietverträge nicht zwischen denselben Personen abgeschlossen sind, liegen zwei selbständig zu beurteilende Leistungen vor.

**Beispiel 5:**

<sup>1</sup>Vermieter V1 eines Mehrfamilienhauses kann keine eigenen Stellplätze anbieten. <sup>2</sup>Zur besseren Vermietung seiner Wohnungen hat er mit seinem Nachbarn V2 einen Rahmenvertrag über die Vermietung von Fahrzeugstellplätzen abgeschlossen. <sup>3</sup>Dieser vermietet die Stellplätze unmittelbar an die Wohnungsmieter.

<sup>4</sup>Es bestehen zwei Leistungsbeziehungen zu den Wohnungs- und Stellplatzmietern. <sup>5</sup>Die Stellplatzvermietung durch V2 ist als selbständige Leistung steuerpflichtig. <sup>6</sup>Gleiches gilt, wenn V1 den Rahmenvertrag mit V2 aus baurechtlichen Verpflichtungen zur Bereitstellung von Parkflächen abschließt.

**Beispiel 6:**

<sup>1</sup>Ein Grundstückseigentümer ist gegenüber einem Wohnungsvermieter V verpflichtet, auf einem in seinem Eigentum befindlichen Nachbargrundstück die Errichtung von Fahrzeugstellplätzen für die Mieter des V zu dulden (Eintragung einer dinglichen Baulast im Grundbuch). <sup>2</sup>V mietet die Parkflächen insgesamt an und vermietet sie an seine Wohnungsmieter weiter.

<sup>3</sup>Die Vermietung der Stellplätze durch den Grundstückseigentümer an V ist steuerpflichtig. <sup>4</sup>Die Weitervermietung der in räumlicher Nähe zu den Wohnungen befindlichen Stellplätze ist eine Nebenleistung zur Wohnungsvermietung des V.

**Beispiel 7:**

<sup>1</sup>Eine Behörde einer Gebietskörperschaft vermietet im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art Wohnungen und zu den Wohnungen gehörige Fahrzeugstellplätze. <sup>2</sup>Die Vermietung der Wohnung wird durch Verwaltungsvereinbarung einer anderen Behörde der gleichen Gebietskörperschaft übertragen. <sup>3</sup>Die Stellplatzmietverträge werden weiterhin von der bisherigen Behörde abgeschlossen.

<sup>4</sup>Da die Behörden der gleichen Gebietskörperschaft angehören, ist auf der Vermieterseite Personenidentität bei der Vermietung der Wohnung und der Stellplätze gegeben. <sup>5</sup>Die Stellplatzvermietungen sind Nebenleistungen zu den Wohnungsvermietungen.

## **78. Vermietung von Campingflächen**

(1) <sup>1</sup>Die Leistungen der Campingplatzunternehmer sind als Grundstücksvermietungen im Sinne des § 4 Nr. 12 Satz 1 UStG anzusehen, wenn sie darauf gerichtet sind, dem Benutzer des Campingplatzes den Gebrauch einer bestimmten, nur ihm zur Verfügung stehenden Campingfläche zu gewähren (vgl. Abschnitt 76 Abs. 2). <sup>2</sup>Die Dauer der Überlassung der Campingfläche ist für die Frage, ob eine Vermietung vorliegt, ohne Bedeutung.

(2) Die Überlassung einer Campingfläche ist nur dann steuerfrei, wenn sie nicht kurzfristig ist, d.h. wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung mindestens sechs Monate beträgt.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Eine Campingfläche wird auf unbestimmte Dauer vermietet. <sup>2</sup>Der Vertrag kann monatlich gekündigt werden.

<sup>3</sup>Die Vermietung ist als langfristig anzusehen und somit steuerfrei. <sup>4</sup>Endet die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch vor Ablauf von sechs Monaten, handelt es sich insgesamt um eine steuerpflichtige kurzfristige Vermietung.

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Eine Campingfläche wird für drei Monate vermietet. <sup>2</sup>Der Mietvertrag verlängert sich automatisch um je einen Monat, wenn er nicht vorher gekündigt wird.

<sup>3</sup>Die Vermietung ist als kurzfristig anzusehen und somit steuerpflichtig. <sup>4</sup>Dauert die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch mindestens sechs Monate, handelt es sich insgesamt um eine steuerfreie langfristige Vermietung.

(3) <sup>1</sup>Die vom Campingplatzunternehmer durch die Überlassung von üblichen Gemeinschaftseinrichtungen gewährten Leistungen sind gegenüber der Vermietung der Campingfläche von untergeordneter Bedeutung. <sup>2</sup>Sie sind als Nebenleistungen anzusehen, die den Charakter der Hauptleistung als Grundstücksvermietung nicht beeinträchtigen. <sup>3</sup>Zu den üblichen Gemeinschaftseinrichtungen gehören insbesondere Wasch- und Duschräume, Toiletten,

Wasserzapfstellen, elektrische Anschlüsse, Vorrichtungen zur Müllbeseitigung, Kinderspielplätze. <sup>4</sup>Die Nebenleistungen fallen unter die Steuerbefreiung für die Grundstücksvermietung. <sup>5</sup>Dies gilt auch dann, wenn für sie ein besonderes Entgelt berechnet wird. <sup>6</sup>Die vom Campingplatzunternehmer durch die Überlassung von Wasserzapfstellen, Abwasseranschlüssen und elektrischen Anschlüssen erbrachten Leistungen sind auch in den Fällen als Nebenleistungen anzusehen, in denen die Einrichtungen nicht für alle Benutzer gemeinschaftlich, sondern gesondert für einzelne Benutzer bereitgestellt werden. <sup>7</sup>Bei den Lieferungen von Strom, Wärme und Wasser durch den Campingplatzunternehmer ist entsprechend den Regelungen in Abschnitt 76 Abs. 5 und 6 zu verfahren.

(4) <sup>1</sup>Leistungen, die nicht durch die Überlassung von üblichen Gemeinschaftseinrichtungen erbracht werden, sind nicht als Nebenleistungen anzusehen. <sup>2</sup>Es handelt sich hier in der Regel um Leistungen, die darin bestehen, dass den Benutzern der Campingplätze besondere Sportgeräte, Sportanlagen usw. zur Verfügung gestellt werden wie z.B. Segelboote, Wasserski, Reitpferde, Tennisplätze, Minigolfplätze, Hallenbäder, Saunabäder. <sup>3</sup>Derartige Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilen. <sup>4</sup>Die Überlassung von Sportgeräten fällt nicht unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG. <sup>5</sup>Das Gleiche gilt für die Überlassung von Sportanlagen (BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658). <sup>6</sup>Wird für die bezeichneten Leistungen und für die Vermietung der Campingfläche ein Gesamtentgelt berechnet, ist dieses Entgelt im Schätzungswege aufzuteilen.

### 79. Abbau- und Ablagerungsverträge

(1) <sup>1</sup>Verträge, durch die der Grundstückseigentümer einem anderen gestattet, die im Grundstück vorhandenen Bodenschätze, z.B. Sand, Kies, Kalk, Torf, abzubauen, sind **regelmäßig** als Pachtverträge über Grundstücke nach § 581 BGB anzusehen (BFH-Urteile vom 27. 11. 1969, V 166/65, BStBl 1970 II S. 138, und vom 28. 6. 1973, V R 7/72, BStBl II S. 717). <sup>2</sup>Die Leistungen aus einem derartigen Vertrag sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(2) <sup>1</sup>Verträge über die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zur Ablagerung von Abfällen – z.B. Überlassung eines Steinbruchs zur Auffüllung mit Klärschlamm – sind als Mietverträge nach § 535 BGB anzusehen (BGH-Urteil vom 8. 12. 1982, VIII ZR 219/81, BGHZ 1986 S. 71). <sup>2</sup>Die Überlassung eines Grundstücks zu diesem vertraglichen Gebrauch ist daher nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit. <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich das Entgelt nicht nach der Nutzungsdauer, sondern nach der Menge der abgelagerten Abfälle bemisst.

### 80. Gemischte Verträge

(1) <sup>1</sup>Ein gemischter Vertrag liegt vor, wenn er sowohl die Merkmale einer Vermietung als auch die Merkmale anderer Leistungen aufweist, ohne dass ein so starkes Zurücktreten der Merkmale der einen oder anderen Gruppe gegeben ist, dass sie umsatzsteuerrechtlich nicht mehr zu beachten wären (BFH-Urteil vom 7. 4. 1960, V 88/58 U, BStBl III S. 261). <sup>2</sup>Bei einem gemischten Vertrag ist das Entgelt in einen auf die steuerfreie Grundstücksvermietung und einen auf die steuerpflichtige Leistung anderer Art entfallenden Teil – erforderlichenfalls durch Schätzung – aufzugliedern.

(2) <sup>1</sup>Als gemischter Vertrag ist der zwischen dem Inhaber eines Altenheimes oder Pflegeheimes und den Bewohnern des Heims geschlossene Vertrag über die Aufnahme in das Heim anzusehen, wenn die pflegerische Betreuung und Versorgung die Raumüberlassung nicht überlagern (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1993, XI R 55/90, BStBl 1994 II S. 266; siehe auch Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 12). <sup>2</sup>Die Überlassung von Wohnräumen und anderen Räumen auf Grund dieses Vertrages ist daher unabhängig von den Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 UStG grundsätzlich als Grundstücksvermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>3</sup>Für den Umfang des auf die Raumüberlassung entfallenden Anteils der gesamten Leistung sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend.

(3) <sup>1</sup>Als Leistung aus einem gemischten Vertrag ist die Überlassung von Grundstücksflächen auf Wochenmärkten gegen die Entrichtung von Marktstandgeldern anzusehen. <sup>2</sup>Sie stellt zum größeren Teil eine Grundstücksvermietung und zum kleineren Teil eine Leistung besonderer Art dar. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Jahrmärkte, wenn es sich bei ihnen um reine Verkaufsmärkte handelt oder wenn zumindest der Charakter eines Verkaufsmarktes überwiegt (BFH-Urteile vom 7. 4. 1960, **a.a.O.**, und vom 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl 1969 II S. 94).

### 81. Verträge besonderer Art

(1) <sup>1</sup>Ein Vertrag besonderer Art liegt vor, wenn die Gebrauchsüberlassung des Grundstücks gegenüber anderen wesentlicheren Leistungen zurücktritt und das Vertragsverhältnis ein einheitliches, unteilbares Ganzes darstellt (BFH-Urteile vom 19. 12. 1952, V 4/51 U, BStBl 1953 III S. 98, und vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658). <sup>2</sup>Bei einem Vertrag besonderer Art kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG weder für die gesamte Leistung noch für einen Teil der Leistung in Betracht.

(2) Verträge besonderer Art liegen z.B. in folgenden Fällen vor:

1. Der Veranstalter einer Ausstellung überlässt den Ausstellern unter besonderen Auflagen Freiflächen oder Stände in Hallen zur Schaustellung gewerblicher Erzeugnisse (BFH-Urteil vom 25. 9. 1953, V 177/52 U, BStBl III S. 335).
2. Ein Schützenverein vergibt für die Dauer eines von ihm veranstalteten Schützenfestes Teilflächen des Festplatzes unter bestimmten Auflagen zur Aufstellung von Verkaufsständen, Schankzelten, Schaubuden, Karussells und dergleichen (BFH-Urteil vom 21. 12. 1954, V 125/53 U, BStBl 1955 III S. 59).
3. Eine Gemeinde überlässt Grundstücksflächen für die Dauer eines Jahrmarkts, an dem neben Verkaufsbetrieben überwiegend Gaststätten-, Vergnügungs- und Schaubetriebe teilnehmen (BFH-Urteile vom 7. 4. 1960, V 88/58 U, BStBl III S. 261, und vom 25. 4. 1968, V 120/64, BStBl 1969 II S. 94).
4. Ein Hausbesitzer überlässt Prostituierten Zimmer und schafft bzw. unterhält gleichzeitig durch Maßnahmen oder Einrichtungen eine Organisation, die die gewerbsmäßige Unzucht der Bewohnerinnen fördert (BFH-Urteil vom 10. 8. 1961, V 95/60 U, BStBl III S. 525).
5. Ein Unternehmer übernimmt neben der Raumüberlassung die Lagerung und Aufbewahrung von Gütern – Lagergeschäft §§ 416 ff. HGB – (vgl. BFH-Urteil vom 14. 11. 1968, V 191/65, BStBl 1969 II S. 120).
6. Ein Hausbesitzer überlässt die Außenwandflächen oder Dachflächen des Gebäudes zu Reklamezwecken (BFH-Urteil vom 23. 10. 1957, V 153/55 U, BStBl III S. 457).
7. Eine Gemeinde gestattet einem Unternehmer, auf öffentlichen Wegen und Plätzen Anschlagtafeln zu errichten und auf diesen Wirtschaftswerbung zu betreiben (BFH-Urteil vom 31. 7. 1962, I 283/61 U, BStBl III S. 476).
8. Ein Unternehmer gestattet die Benutzung eines Sportplatzes oder eines Schwimmbads (Sportanlage) gegen Eintrittsgeld (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658).
9. Ein Golfclub stellt vereinsfremden Spielern seine Anlage gegen Entgelt (sog. Greenfee) zur Verfügung (vgl. BFH-Urteil vom 9. 4. 1987, V R 150/78, BStBl II S. 659).
10. Vereinen oder Schulen werden einzelne Schwimmbahnen zur Verfügung gestellt (vgl. BFH-Urteile vom 10. 2. 1994, V R 33/92, BStBl II S. 668, und vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658).
11. Zwischen denselben Beteiligten werden ein Tankstellenvertrag – Tankstellenagenturvertrag – und ein Tankstellenmietvertrag – Vertrag über die Nutzung der Tankstelle – abgeschlossen, die beide eine Einheit bilden, wobei die Bestimmungen des Tankstellenvertrags eine beherrschende und die des Mietvertrags eine untergeordnete Rolle spielen (BFH-Urteile vom 5. 2. 1959, V 138/57 U, BStBl III S. 223, und vom 21. 4. 1966, V 200/63, BStBl III S. 415).
12. <sup>1</sup>Betreiber eines Alten- oder Pflegeheims erbringen gegenüber pflegebedürftigen Heiminsassen umfassende medizinische und pflegerische Betreuung und Versorgung. <sup>2</sup>Die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietung von Grundstücken tritt hinter diese Leistungen zurück (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1993, XI R 55/90, BStBl 1994 II S. 266; siehe auch Abschnitt 80 Abs. 2). <sup>3</sup>Für die Leistungen der Alten- oder Pflegeheimbetreiber kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG in Betracht kommen.
13. Schützen wird gestattet, eine überdachte Schießanlage zur Ausübung des Schießsports gegen ein Eintrittsgeld und ein nach Art und Anzahl der abgegebenen Schüsse bemessenes Entgelt zu nutzen (vgl. BFH-Urteile vom 24. 6. 1993, V R 96/92, BStBl 1994 II S. 52, und vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658).

### 82. Kaufanwartschaftsverhältnisse

<sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b UStG ist die Überlassung von Grundstücken und Grundstücksteilen zur Nutzung auf Grund von Kaufanwartschaftsverhältnissen steuerfrei. <sup>2</sup>Der hierbei

zu Grunde liegende Kaufanwartschaftsvertrag und der gleichzeitig abgeschlossene Nutzungsvertrag sehen in der Regel vor, dass dem Kaufanwärter das Grundstück bis zur Auflassung zur Nutzung überlassen wird.<sup>3</sup>Vielfach liegt zwischen der Auflassung und der Eintragung des neuen Eigentümers in das Grundbuch eine längere Zeitspanne, in der das bestehende Nutzungsverhältnis zwischen den Beteiligten auch nach der Auflassung fortgesetzt wird und in der der Kaufanwärter bis zur Eintragung in das Grundbuch die im Nutzungsvertrag vereinbarte Nutzungsgebühr weiter zahlt.<sup>4</sup>In diesen Fällen ist davon auszugehen, dass die Nutzungsgebühren auch in der Zeit zwischen Auflassung und Grundbucheintragung auf Grund des – stillschweigend verlängerten – Nutzungsvertrags entrichtet werden und damit nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe b UStG steuerfrei sind.

### 83. Dingliche Nutzungsrechte

(1) <sup>1</sup>Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe c UStG fallen insbesondere der Nießbrauch (§ 1030 BGB), die Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB), die beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) sowie das Dauerwohnrecht und das Dauernutzungsrecht (§ 31 WoEigG).<sup>2</sup>Bei der beschränkten persönlichen Dienstbarkeit ist es unerheblich, ob sie auf die Vornahme, die Duldung oder die Unterlassung einer Handlung im Zusammenhang mit dem Grundstück gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 11. 5. 1995, V R 4/92, BStBI II S. 610).

(2) <sup>1</sup>Bei der Überlassung von Grundstücksteilen zur Errichtung von Strommasten für eine Überlandleitung, der Einräumung des Rechts zur Überspannung der Grundstücke und der Bewilligung einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit zur dinglichen Sicherung dieser Rechte handelt es sich um eine einheitliche sonstige Leistung, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei ist. <sup>2</sup>Der Bewilligung der Grunddienstbarkeit kommt neben der Vermietung und Verpachtung der Grundstücke in diesem Fall kein eigenständiger umsatzsteuerlicher Gehalt zu, da sie nur der Absicherung der Rechte aus dem Miet- bzw. Pachtvertrag dient. <sup>3</sup>Die vorstehenden Grundsätze gelten z.B. auch bei der Überlassung von Grundstücken zum Verlegen von Erdleitungen (z.B. Erdgas- oder Elektrizitätsleitungen) oder bei der Überlassung von Grundstücken für Autobahn- oder Eisenbahntrassen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 2004, V R 30/04, BStBI 2005 II S. 802).

### 84. Beherbergungsumsätze

(1) <sup>1</sup>Die nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält, setzt kein gaststättenähnliches Verhältnis voraus.<sup>2</sup>Entscheidend ist vielmehr die Absicht des Unternehmers, die Räume nicht auf Dauer und damit nicht für einen dauernden Aufenthalt im Sinne der §§ 8 und 9 AO zur Verfügung zu stellen (BFH-Beschluss vom 18. 1. 1973, V B 47/72, BStBI II S. 426).

(2) <sup>1</sup>Hat ein Unternehmer den einen Teil der in einem Gebäude befindlichen Räume längerfristig, den anderen Teil nur kurzfristig vermietet, ist die Vermietung nur insoweit steuerfrei, als er die Räume eindeutig und leicht nachprüfbar zur nicht nur vorübergehenden Beherbergung von Fremden bereitgehalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. 12. 1993, V R 38/91, BStBI 1994 II S. 585). <sup>2</sup>Bietet der Unternehmer dieselben Räume wahlweise zur lang- oder kurzfristigen Beherbergung von Fremden an, sind sämtliche Umsätze steuerpflichtig (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 5/82, BStBI II S. 795). <sup>3</sup>Steuerpflichtig ist auch die Überlassung von Räumen einer Pension an Saison-Arbeitnehmer (Kost und Logis), wenn diese Räume wahlweise zur kurzfristigen Beherbergung von Gästen oder des Saison-Personals bereitgehalten werden (BFH-Urteil vom 13. 9. 1988, V R 46/83, BStBI II S. 1021).

### 85. Vermietung und Verpachtung von Betriebsvorrichtungen

<sup>1</sup>Der Begriff der „Maschinen und sonstigen Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen)“, ist für den Bereich des Umsatzsteuerrechts in gleicher Weise auszulegen wie für das Bewertungsrecht (BFH-Urteil vom 16. 10. 1980, V R 51/76, BStBI 1981 II S. 228). <sup>2</sup>Im Bewertungsrecht sind die Betriebsvorrichtungen von den Gebäuden, den einzelnen Teilen eines Gebäudes und den Außenanlagen des Grundstücks, z.B. Umzäunungen, Bodenbefestigungen, abzugrenzen. <sup>3</sup>Liegen dabei alle Merkmale des Gebäudebegriffs vor, kann das Bauwerk keine Betriebsvorrichtung sein (BFH-Urteil vom 15. 6. 2005, II R 67/04, BStBI II S. 688). <sup>4</sup>Ein Bauwerk ist als Gebäude anzusehen, wenn es Menschen, Tieren oder Sachen durch räumliche Umschließung Schutz gegen Witterungseinflüsse gewährt, den Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden, von einiger Beständigkeit und ausreichend standfest ist (BFH-Urteil



vom 28. 5. 2003, II R 41/01, BStBI II S. 693).<sup>5</sup>Zu den Betriebsvorrichtungen gehören hiernach neben Maschinen und maschinenähnlichen Anlagen alle Anlagen, die – ohne Gebäude, Teil eines Gebäudes oder Außenanlage eines Gebäudes zu sein – in besonderer und unmittelbarer Beziehung zu dem auf dem Grundstück ausgeübten Gewerbebetrieb stehen, d.h. Anlagen, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH-Urteil vom 11. 12. 1991, II R 14/89, BStBI 1992 II S. 278).<sup>6</sup>Wegen der Einzelheiten zum Begriff der Betriebsvorrichtungen und zur Abgrenzung zum Gebäudebegriff wird auf den gleich lautenden Ländererlass vom 15. 3. 2006, BStBI I S. 314 hingewiesen.

## 86. Nutzungsüberlassung von Sportanlagen und anderen Anlagen

(1)<sup>1</sup>Die Überlassung von Sportanlagen durch den Sportanlagenbetreiber an Endverbraucher ist eine einheitliche steuerpflichtige Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBI II S. 658, siehe auch Abschnitt 29).<sup>2</sup>Dies gilt auch für die Überlassung anderer Anlagen an Endverbraucher.<sup>3</sup>Die Absätze 2 bis 4 sind insoweit nicht anzuwenden.

(2)<sup>1</sup>Überlässt ein Unternehmer eine gesamte Sportanlage einem anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung), ist die Nutzungsüberlassung an diesen Betreiber in eine steuerfreie Grundstücksüberlassung und eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen.<sup>2</sup>Nach den Vorschriften des Bewertungsrechts und damit auch nach § 4 Nr. 12 UStG (vgl. Abschnitt 85) sind bei den nachstehend aufgeführten Sportanlagen insbesondere folgende Einrichtungen als Grundstücksteile bzw. Betriebsvorrichtungen anzusehen:

### 1. Sportplätze und Sportstadien

#### a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen, wenn sie nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließen und dadurch gegen Witterungseinflüsse Schutz gewähren, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Einfriedungen, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Kassenhäuschen – soweit nicht transportabel –, Kioske, Umkleieräume, Duschen im Gebäude, Toiletten, Saunen, Unterrichts- und Ausbildungsräume, Übernachtungsräume für Trainingsmannschaften.

#### b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Spielfelder – Spielfeldbefestigung, Drainage, Rasen, Rasenheizung –, Laufbahnen, Sprunggruben, Zuschauerwälle, Zuschauertribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Buchstabe a –, spezielle Beleuchtungsanlagen, z.B. Flutlicht, Abgrenzungszäune und Sperrgitter zwischen Spielfeld und Zuschaueranlagen, Anzeigetafeln, Schwimm- und Massagebecken, Küchen- und Ausschankeinrichtungen.

### 2. Schwimmbäder (Frei- und Hallenbäder)

#### a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Kassenhäuschen – soweit nicht transportabel –, Kioske, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Duschräume, Toiletten, technische Räume, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Emporen, Galerien.

#### b) Betriebsvorrichtungen:

Schwimmbekken, Sprunganlagen, Duschen im Freien und im Gebäude, Rasen von Liegewiesen, Kinderspielanlagen, Umkleidekabinen, Zuschauertribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a –, technische Ein- und Vorrichtungen, Einrichtungen der Saunen, der Solarien und der Wannenbäder, spezielle Beleuchtungsanlagen, Bestuhlung der Emporen und Galerien.

### 3. Tennisplätze und Tennishallen

#### a) Grundstücksteile:

Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Open-Air-Hallen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Duschen, Umkleieräume, Toiletten.

#### b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Spielfelder – Spielfeldbefestigung mit Unterbau bei Freiplätzen, spezielle Oberböden bei Hallenplätzen –, Drainage, Bewässerungsanlagen der Spielfelder, Netz mit Haltevorrichtungen, Schiedsrichterstühle, freistehende Übungswände, Zuschauertribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a –,

- 
- Einfriedungen der Spielplätze, Zuschauerabsperungen, Brüstungen, Traglufthallen, spezielle Beleuchtungsanlagen, Ballfangnetze, Ballfanggardinen, zusätzliche Platzbeheizung in Hallen.
4. Schießstände
    - a) Grundstücksteile:  
allgemeine Einfriedungen.
    - b) Betriebsvorrichtungen:  
Anzeigevorrichtungen, Zielscheibenanlagen, Schutzvorrichtungen, Einfriedungen als Sicherheitsmaßnahmen.
  5. Kegelbahnen
    - a) Grundstücksteile:  
allgemeine Beleuchtungsanlagen.
    - b) Betriebsvorrichtungen:  
Bahnen, Kugelfangeinrichtungen, Kugelrücklaufeinrichtungen, automatische Kegelaufstelleinrichtungen, automatische Anzeigeeinrichtungen, spezielle Beleuchtungsanlagen, Schallisolierungen.
  6. Squashhallen
    - a) Grundstücksteile:  
Zuschauertribünen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Umkleieräume, Duschräume, Toiletten.
    - b) Betriebsvorrichtungen:  
Trennwände zur Aufteilung in Boxen – soweit nicht tragende Wände –, besondere Herrichtung der Spielwände, Ballfangnetze, Schwingböden, Bestuhlung der Zuschauertribünen, spezielle Beleuchtungsanlagen.
  7. Reithallen
    - a) Grundstücksteile:  
Stallungen – einschließlich Boxenaufteilungen und Futterraufen –, Futterböden, Nebenräume, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Galerien, Emporen.
    - b) Betriebsvorrichtungen:  
spezieller Reithallenboden, Befeuchtungseinrichtungen für den Reithallenboden, Bande an den Außenwänden, spezielle Beleuchtungsanlagen, Tribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a –, Richterstände, Pferdesolarium, Pferdewaschanlage, Schmiede – technische Einrichtungen –, Futtersilos, automatische Pferdebewegungsanlage, sonstiges Zubehör wie Hindernisse, Spiegel, Geräte zur Aufarbeitung des Bodens, Markierungen.
  8. Turn-, Sport- und Festhallen, Mehrzweckhallen
    - a) Grundstücksteile:  
Galerien, Emporen, Schwingböden in Mehrzweckhallen, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Duschen, Umkleidekabinen und -räume, Toiletten, Saunen, bewegliche Trennwände.
    - b) Betriebsvorrichtungen:  
Zuschauertribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a –, Schwingböden in reinen Turn- und Sporthallen, Turngeräte, Bestuhlung der Tribünen, Galerien und Emporen, spezielle Beleuchtungsanlagen, KÜcheneinrichtungen, Ausschankrichtungen, Bühneneinrichtungen, Kühlsystem bei Nutzung für Eissportzwecke.
  9. Eissportstadien, -hallen, -zentren
    - a) Grundstücksteile:  
Unterböden von Eislaufflächen, Eisschnellaufbahnen und Eisschießbahnen, Unterböden der Umgangszonen und des Anschallbereichs, allgemeine Beleuchtungsanlagen, Klimaanlage im Hallenbereich, Duschräume, Toiletten, Umkleieräume, Regieraum, Werkstatt, Massageräume, Sanitätsraum, Duschen, Heizungs- und Warmwasserversorgungsanlagen, Umschließungen von Trafostationen und Notstromversorgungsanlagen – wenn nicht Betriebsvorrichtung nach Buchstabe b –, Überdachungen von Zuschauerflächen unter den unter Nummer 1 Buchstabe a bezeichneten Voraussetzungen, Emporen und Galerien,

Kassenhäuschen – soweit nicht transportabel –, Kioske, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Einfriedungen, Ver- und Entsorgungsleitungen.

b) Betriebsvorrichtungen:

Oberböden von Eislaufflächen, Eisschnellaufbahnen und Eisschießbahnen, Schneegruben, Kälteerzeuger, Schlittschuh schonender Bodenbelag, Oberbodenbelag des Anschallbereichs, spezielle Beleuchtungsanlagen, Lautsprecheranlagen, Spielanzeige, Uhren, Anzeigetafeln, Abgrenzungen, Sicherheitseinrichtungen, Sperrgitter zwischen Spielfeld und Zuschauerbereich, Massagebecken, Transformatorenhäuser oder ähnliche kleine Bauwerke, die Betriebsvorrichtungen enthalten und nicht mehr als 30 qm Grundfläche haben, Trafo und Schalteinrichtungen, Notstromaggregat, Zuschauertribünen – soweit nicht Grundstücksteil nach Nummer 1 Buchstabe a –, Bestuhlung der Zuschauertribünen, der Emporen und Galerien, Küchen- und Ausschankleinrichtungen.

10. Golfplätze

a) Grundstücksteile:

Einfriedungen, soweit sie nicht unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, allgemeine Wege- und Platzbefestigungen, Kassenhäuschen – soweit nicht transportabel –, Kioske, Klubräume, Wirtschaftsräume, Büros, Aufenthaltsräume, Umkleieräume, Duschräume, Toiletten, Verkaufsräume, Caddy-Räume, Lager- und Werkstatträume.

b) Betriebsvorrichtungen:

besonders hergerichtete Abschläge, Spielbahnen, roughs und greens (Spielbefestigung, Drainage, Rasen), Spielbahnhindernisse, Übungsflächen, Einfriedungen, soweit sie unmittelbar als Schutzvorrichtungen dienen, Abgrenzungseinrichtungen zwischen Spielbahnen und Zuschauern, Anzeige- und Markierungseinrichtungen oder -gegenstände, Unterstehhäuschen, Küchen- und Ausschankleinrichtungen, Bewässerungsanlagen – einschließlich Brunnen und Pumpen – und Drainagen, wenn sie ausschließlich der Unterhaltung der für das Golfspiel notwendigen Rasenflächen dienen.

(3) <sup>1</sup>Für die Aufteilung bei der Überlassung einer gesamten Sportanlage an einen anderen Unternehmer als Betreiber zur Überlassung an Dritte (sog. Zwischenvermietung) in den steuerfreien Teil für die Vermietung des Grundstücks (Grund und Boden, Gebäude, Gebäudeteile, Außenanlagen) sowie in den steuerpflichtigen Teil für die Vermietung der Betriebsvorrichtungen sind die jeweiligen Verhältnisse des Einzelfalles maßgebend. <sup>2</sup>Bei der Aufteilung ist im Regelfall von dem Verhältnis der Gestehungskosten der Grundstücke zu den Gestehungskosten der Betriebsvorrichtungen auszugehen. <sup>3</sup>Zu berücksichtigen sind hierbei die Nutzungsdauer und die kalkulatorischen Zinsen auf das eingesetzte Kapital. <sup>4</sup>Die Aufteilung ist erforderlichenfalls im Schätzungswege vorzunehmen. <sup>5</sup>Der Vermieter kann das Aufteilungsverhältnis aus Vereinfachungsgründen für die gesamte Vermietungsdauer beibehalten und – soweit eine wirtschaftliche Zuordnung nicht möglich ist – auch der Aufteilung der Vorsteuern zu Grunde legen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer überlässt ein Hallenbad einem anderen Unternehmer als Betreiber, der die gesamte Sportanlage zur Überlassung an Dritte für einen Zeitraum von 10 Jahren nutzt. <sup>2</sup>Die Gestehungskosten des Hallenbads haben betragen:

Grund und Boden	1 Mio. €
Gebäude	2 Mio. €
Betriebsvorrichtungen	<u>3 Mio. €</u>
insgesamt	6 Mio. €

<sup>3</sup>Bei den Gebäuden wird von einer Nutzungsdauer von 50 Jahren und einer AfA von 2 %, bei den Betriebsvorrichtungen von einer Nutzungsdauer von 20 Jahren und einer AfA von 5 % ausgegangen. <sup>4</sup>Die kalkulatorischen Zinsen werden mit 6 % angesetzt. <sup>5</sup>Es ergibt sich:

	AfA	Zinsen	Gesamt
Grund und Boden	–	60 000	60 000
Gebäude	40 000	120 000	160 000
insgesamt	40 000	180 000	220 000
Betriebsvorrichtungen	150 000	180 000	330 000

---

<sup>6</sup>Die Gesamtsumme von AfA und Zinsen beträgt danach 550 000 €. <sup>7</sup>Davon entfallen auf den Grund und Boden sowie auf die Gebäude 220 000 € (2/5) und auf die Betriebsvorrichtungen 330 000 € (3/5).

<sup>8</sup>Die Umsätze aus der Überlassung des Hallenbads sind zu zwei Fünfteln nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei und zu drei Fünfteln steuerpflichtig.

(4) <sup>1</sup>Bei der Nutzungsüberlassung anderer Anlagen mit vorhandenen Betriebsvorrichtungen beurteilt sich die Leistung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers unter Berücksichtigung der vorgesehenen Art der Nutzung, wie sie sich aus Unterlagen des leistenden Unternehmers ergibt (z.B. aus dem Mietvertrag), und hilfsweise aus der Ausstattung der überlassenen Räumlichkeiten. <sup>2</sup>Dies gilt beispielsweise bei der Nutzungsüberlassung von Veranstaltungsräumen an einen Veranstalter für Konzerte, Theateraufführungen, Hochzeiten, Bürger- und Vereinsversammlungen und sonstige Veranstaltungen (vgl. BMF-Schreiben vom 17. 4. 2003, BStBl I S. 279). <sup>3</sup>Hierbei ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1. <sup>1</sup>Umfasst die Nutzungsüberlassung von Räumen auch die Nutzung vorhandener Betriebsvorrichtungen, auf die es einem Veranstalter bei der vorgesehenen Art der Nutzung nicht ankommt, weil er in erster Linie die Räumlichkeiten als solche nutzen will, ist die Leistung als steuerfreie Grundstücksüberlassung anzusehen. <sup>2</sup>Die Überlassung der vorhandenen Betriebsvorrichtungen bleibt dann umsatzsteuerrechtlich unberücksichtigt. <sup>3</sup>Die Umsatzsteuerbefreiung der Grundstücksüberlassung umfasst auch die mit der Grundstücksüberlassung in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden üblichen Nebenleistungen. <sup>4</sup>Zusatzleistungen mit aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers eigenständigem wirtschaftlichem Gewicht sind als weitere Hauptleistungen umsatzsteuerrechtlich separat zu beurteilen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Anlagenbetreiber überlässt seine Veranstaltungshalle einschließlich der vorhandenen Betriebsvorrichtungen zur Durchführung einer schriftlichen Leistungsprüfung einer Schulungseinrichtung. <sup>2</sup>Der Schulungseinrichtung kommt es auf die Nutzung des Raumes und nicht auf die Nutzung der Betriebsvorrichtungen an.

<sup>3</sup>Der Anlagenbetreiber erbringt an die Schulungseinrichtung eine steuerfreie Grundstücksüberlassung.

2. <sup>1</sup>Überlässt ein Anlagenbetreiber Veranstaltungsräume mit Betriebsvorrichtungen (z.B. vorhandener Bestuhlung, Bühne, speziellen Beleuchtungs- oder Lautsprecheranlagen und anderen Einrichtungen mit Betriebsvorrichtungscharakter), die für die vorgesehene Art der Nutzung regelmäßig benötigt werden, ist die Leistung des Anlagenbetreibers in aller Regel in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und in eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen. <sup>2</sup>Eine andere Beurteilung ergibt sich lediglich in den Ausnahmefällen, in denen ein Durchschnittsverbraucher die komplette Leistung als solche ansieht und die Grundstücksvermietung gegenüber anderen Leistungen derart in den Hintergrund tritt, dass die Raumüberlassung aus seiner Sicht – wie die Überlassung von Sportanlagen zur sportlichen Nutzung durch Endverbraucher – keinen leistungsbestimmenden Bestandteil mehr ausmacht. <sup>3</sup>In diesen Fällen liegt insgesamt eine umsatzsteuerpflichtige Leistung eigener Art vor.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Betreiber überlässt seine Veranstaltungshalle an einen Veranstalter zur Durchführung einer Ausstellung. <sup>2</sup>Dem Veranstalter kommt es auch darauf an, vorhandene Betriebsvorrichtungen zu nutzen.

<sup>3</sup>Der Betreiber erbringt an den Veranstalter eine sonstige Leistung, die in eine steuerfreie Grundstücksvermietung und in eine steuerpflichtige Vermietung von Betriebsvorrichtungen aufzuteilen ist. <sup>4</sup>Die Nutzungsüberlassung des Veranstalters an die Ausstellungsteilnehmer ist – soweit sie gegen Entgelt erbracht wird – nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 31. 5. 2001, V R 97/98, BStBl II S. 658, eine einheitliche steuerpflichtige Leistung (vgl. Abschnitte 34a und 81 Abs. 2 Nr. 1).

Zu § 4 Nr. 13 UStG

### 87. Wohnungseigentümergeinschaften

(1) <sup>1</sup>Das WoEigG unterscheidet zwischen dem Sondereigentum der einzelnen und dem gemeinschaftlichen Eigentum aller Wohnungs- und Teileigentümer (§ 1 WoEigG). <sup>2</sup>Gemeinschaftliches Eigentum sind das Grundstück sowie die Teile, Anlagen und Einrichtungen eines Gebäudes, die nicht im Sondereigentum eines Mitglieds der Gemeinschaft oder im Eigentum eines Dritten stehen. <sup>3</sup>Das gemeinschaftliche Eigentum wird in der Regel von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer verwaltet (§ 21 WoEigG).

(2) <sup>1</sup>Im Rahmen ihrer Verwaltungsaufgaben erbringen die Wohnungseigentümergeinschaften neben nicht steuerbaren Gemeinschaftsleistungen, die den Gesamtbelangen aller Mitglieder dienen, auch steuerbare Sonderleistungen an einzelne Mitglieder. <sup>2</sup>Die Wohnungseigentümergeinschaften erheben zur Deckung ihrer Kosten von ihren Mitgliedern (Wohnungs- und Teileigentümern) Umlagen, insbesondere für

- Lieferungen von Wärme (Heizung) und Wasser,
- Waschküchen- und Waschmaschinenbenutzung,
- Verwaltungsgebühren (Entschädigung für den Verwalter der Gemeinschaft),
- Hausmeisterlohn,
- Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums,
- Flurbeleuchtung,
- Schornsteinreinigung,
- Feuer- und Haftpflichtversicherung,
- Müllabfuhr,
- Straßenreinigung,
- Entwässerung.

<sup>3</sup>Diese Umlagen sind das Entgelt für steuerbare Sonderleistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder. <sup>4</sup>Hinsichtlich der verschiedenartigen Lieferungen und sonstigen Leistungen liegen jeweils selbständige Umsätze der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder vor, die nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei sind. <sup>5</sup>Die Instandhaltung, Instandsetzung und Verwaltung des Sondereigentums der Mitglieder oder des Eigentums Dritter fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift. <sup>6</sup>Zu den ähnlichen Gegenständen wie Wärme, deren Lieferung an die Mitglieder der Gemeinschaft steuerfrei ist, gehören nicht Kohlen, Koks, Heizöl und Gas.

Zu § 4 Nr. 14 UStG

### 88. Tätigkeit als Arzt

(1) <sup>1</sup>Tätigkeit als Arzt im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ist die Ausübung der Heilkunde unter der Berufsbezeichnung „Arzt“ oder „Ärztin“. <sup>2</sup>Zur Ausübung der Heilkunde gehören Maßnahmen, die der Feststellung, Heilung oder Linderung von Krankheiten, Leiden oder Körperschäden beim Menschen dienen. <sup>3</sup>Auch die Leistungen der vorbeugenden Gesundheitspflege gehören zur Ausübung der Heilkunde; dabei ist es unerheblich, ob die Leistungen gegenüber Einzelpersonen oder Personengruppen bewirkt werden. <sup>4</sup>Zum Umfang der Steuerbefreiung siehe Abschnitt 91a.

(2) <sup>1</sup>Betreibt ein Arzt ein Krankenhaus, bleiben die Umsätze des Arztes insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, als es sich um ärztliche Leistungen handelt, bei denen die medizinische Betreuung des Patienten im Vordergrund steht. <sup>2</sup>Für die nichtärztlichen Leistungen des Krankenhauses kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitte 96 und 100).

(3) <sup>1</sup>Nach § 218b StGB ist eine Schwangere vor dem Abbruch der Schwangerschaft zu beraten

1. über die zur Verfügung stehenden öffentlichen und privaten Hilfen für Schwangere, Mütter und Kinder, insbesondere über solche Hilfen, die die Fortsetzung der Schwangerschaft und die Lage von Mutter und Kind erleichtern (Sozialberatung), und
2. über die ärztlich bedeutsamen Gesichtspunkte (medizinische Beratung).

<sup>2</sup>Die Sozialberatung kann von einer besonders anerkannten Beratungsstelle oder – unter bestimmten Voraussetzungen – auch von einem Arzt durchgeführt werden, der nicht selbst den Schwangerschaftsabbruch vornimmt. <sup>3</sup>Die medizinische Beratung kann nur von einem Arzt durchgeführt werden. <sup>4</sup>Sie ist als ärztliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. <sup>5</sup>Die

Sozialberatung durch einen Arzt ist dagegen keine ärztliche Tätigkeit und daher auch nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei.

### 89. Tätigkeit als Zahnarzt

(1) <sup>1</sup>Tätigkeit als Zahnarzt im Sinne von § 4 Nr. 14 UStG ist die Ausübung der Zahnheilkunde unter der Berufsbezeichnung „Zahnarzt“ oder „Zahnärztin“. <sup>2</sup>Als Ausübung der Zahnheilkunde ist die berufsmäßige, auf zahnärztlich wissenschaftliche Kenntnisse gegründete Feststellung und Behandlung von Zahn-, Mund- und Kieferkrankheiten anzusehen. <sup>3</sup>Ausübung der Zahnheilkunde ist auch der Einsatz einer intraoralen Videokamera eines CEREC-Gerätes für diagnostische Zwecke.

(2) <sup>1</sup>Die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen, anderen Waren der Zahnprothetik sowie kieferorthopädischen Apparaten und Vorrichtungen ist von der Steuerbefreiung ausgeschlossen, soweit die bezeichneten Gegenstände im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt oder wiederhergestellt werden. <sup>2</sup>Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen durchgeführt werden.

(3) <sup>1</sup>Füllungen (Inlays), Dreiviertelkronen (Onlays) und Verblendschalen für die Frontflächen der Zähne (Veneers) aus Keramik sind Zahnprothesen im Sinne der Unterposition 9021 29 00 des Zolltarifs, auch wenn sie vom Zahnarzt computergesteuert im sog. CEREC-Verfahren hergestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 28. 11. 1996, V R 23/95, BStBl 1999 II S. 251). <sup>2</sup>Zur Herstellung von Zahnprothesen und kieferorthopädischen Apparaten gehört auch die Herstellung von Modellen, Bisschablonen, Bisswällen und Funktionslöffeln. <sup>3</sup>Hat der Zahnarzt diese Leistungen in seinem Unternehmen erbracht, besteht insoweit auch dann Steuerpflicht, wenn die übrigen Herstellungsarbeiten von anderen Unternehmern durchgeführt werden.

(4) <sup>1</sup>Lassen Zahnärzte Zahnprothesen und andere Waren der Zahnprothetik außerhalb ihres Unternehmens fertigen, stellen sie aber Material, z.B. Gold und Zähne, bei, ist die Beistellung einer Herstellung gleichzusetzen. <sup>2</sup>Die Lieferung der Zahnprothesen durch den Zahnarzt ist daher hinsichtlich des beigestellten Materials steuerpflichtig.

(5) <sup>1</sup>Die Zahnärzte sind berechtigt, Pauschbeträge oder die tatsächlich entstandenen Kosten gesondert zu berechnen für

1. Abformmaterial zur Herstellung von Kieferabdrücken,
2. Hülsen zum Schutz beschliffener Zähne für die Zeit von der Präparierung der Zähne bis zur Eingliederung der Kronen,
3. nicht individuell hergestellte provisorische Kronen,
4. Material für direkte Unterfütterungen von Zahnprothesen und
5. Versandkosten für die Übersendung von Abdrücken usw. an das zahntechnische Labor.

<sup>2</sup>Die Pauschbeträge oder die berechneten tatsächlichen Kosten gehören zum Entgelt für steuerfreie zahnärztliche Leistungen. <sup>3</sup>Steuerpflichtig sind jedoch die Lieferungen von im Unternehmen des Zahnarztes individuell hergestellten provisorischen Kronen und die im Unternehmen des Zahnarztes durchgeführten indirekten Unterfütterungen von Zahnprothesen.

(6) Als Entgelt für die Lieferung oder Wiederherstellung des Zahnersatzes usw. sind die Material- und zahntechnischen Laborkosten anzusetzen, die der Zahnarzt nach § 9 GOZ neben den Gebühren für seine ärztliche Leistung berechnen kann.

(7) <sup>1</sup>Wird der Zahnersatz teils durch einen selbständigen Zahntechniker, teils im Unternehmen des Zahnarztes hergestellt, ist der Zahnarzt nur mit dem auf sein Unternehmen entfallenden Leistungsanteil steuerpflichtig. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Leistungsanteils sind deshalb die Beträge nicht zu berücksichtigen, die der Zahnarzt an den selbständigen Zahntechniker zu zahlen hat.

(8) <sup>1</sup>Die Überlassung von kieferorthopädischen Apparaten (Zahnspangen) und Vorrichtungen, die der Fehlbildung des Kiefers entgegenwirken, ist Teil der steuerfreien Heilbehandlung. <sup>2</sup>Steuerpflichtige Lieferungen von kieferorthopädischen Apparaten können jedoch nicht schon deshalb ausgeschlossen werden, weil Zahnärzte sich das Eigentum daran vorbehalten haben (vgl. BFH-Urteil vom 23. 10. 1997, V R 36/96, BStBl 1998 II S. 584).

(9) Die Steuerfreiheit für die Umsätze der Zahnärzte gilt auch für die Umsätze der Dentisten.

### 90. Tätigkeit als Angehöriger anderer Heilberufe

(1) <sup>1</sup>Neben den Leistungen aus der Tätigkeit als (Zahn-)Arzt oder (Zahn-)Ärztin und aus den in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG genannten nichtärztlichen Heilberufen können auch die Umsätze aus der Tätigkeit von nicht ausdrücklich genannten Heil- und Heilhilfsberufen (Gesundheitsfachberufe) unter die Steuerbefreiung fallen. <sup>2</sup>Dies gilt jedoch nur dann, wenn es sich um eine einem Katalogberuf ähnliche heilberufliche Tätigkeit handelt und die sonstigen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. <sup>3</sup>Ein Beruf ist einem der im Gesetz genannten Katalogberufe ähnlich, wenn das typische Bild des Katalogberufs mit seinen wesentlichen Merkmalen dem Gesamtbild des zu beurteilenden Berufs vergleichbar ist. <sup>4</sup>Dazu gehören die Vergleichbarkeit der jeweils ausgeübten Tätigkeit nach den sie charakterisierenden Merkmalen, die Vergleichbarkeit der Ausbildung und die Vergleichbarkeit der Bedingungen, an die das Gesetz die Ausübung des zu vergleichenden Berufs knüpft (BFH-Urteil vom 29. 1. 1998, V R 3/96, BStBl II S. 453). <sup>5</sup>Dies macht vergleichbare berufsrechtliche Regelungen über Ausbildung, Prüfung, staatliche Anerkennung sowie staatliche Erlaubnis und Überwachung der Berufsausübung erforderlich. <sup>6</sup>Ausreichendes Indiz für das Vorliegen einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit ist die Zulassung des jeweiligen Unternehmers bzw. die regelmäßige Zulassung seiner Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 28. 2. 2000, BStBl I S. 433, und BFH-Urteil vom 19. 12. 2002, V R 28/00, BStBl 2003 II S. 532). **<sup>7</sup>Ist weder der jeweilige Unternehmer selbst noch – regelmäßig – seine Berufsgruppe nach § 124 Abs. 2 SGB V durch die zuständigen Stellen der gesetzlichen Krankenkassen zugelassen, kann Indiz für das Vorliegen eines beruflichen Befähigungsnachweises die Aufnahme von Leistungen der betreffenden Art in den Leistungskatalog der gesetzlichen Krankenkassen (§ 92 SGB V) sein (vgl. BFH-Urteil vom 11. 11. 2004, V R 34/02, BStBl 2005 II S. 316).** <sup>8</sup>Darüber hinaus kommen nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreie Leistungen auch dann in Betracht, wenn eine Rehabilitationseinrichtung auf Grund eines Versorgungsvertrags nach § 11 Abs. 2, §§ 40, 111 SGB V mit Hilfe von Fachkräften Leistungen der Rehabilitation erbringt. <sup>9</sup>In diesem Fall sind regelmäßig sowohl die Leistungen der Rehabilitationseinrichtung als auch die Leistungen der Fachkräfte an die Rehabilitationseinrichtung steuerfrei, soweit sie die im Versorgungsvertrag benannte Qualifikation haben (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 2004, V R 44/02, BStBl 2005 II S. 190).

(2) Eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG üben beispielsweise aus:

- **Dental-Hygienikerinnen und Dental-Hygieniker im Auftrag eines Zahnarztes (vgl. BFH-Urteil vom 12. 10. 2004, V R 54/03, BStBl 2005 II S. 106),**
- Diätassistentinnen und Diätassistenten (Diätassistentengesetz – DiätAssG –),
- Ergotherapeutinnen und Ergotherapeuten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Ergotherapeutengesetz – ErgThG –),
- <sup>1</sup>Krankenschwestern, Gesundheits- und Krankenpflegerinnen und Gesundheits- und Krankenpfleger, Gesundheits- und Kinderkrankenpflegerinnen und Gesundheits- und Kinderkrankenpfleger (Krankenpflegegesetz – KrPflG –) sowie Altenpflegerinnen und Altenpfleger, denen die Erlaubnis nach § 1 Nr. 1 Altenpflegegesetz (– AltpfIG –) erteilt ist oder nach § 29 AltpfIG als erteilt gilt. <sup>2</sup>Sozialpflegerische Leistungen (z.B. Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. <sup>3</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 99a),
- Logopädinnen und Logopäden, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Gesetz über den Beruf des Logopäden – **LogopG** –),
- <sup>1</sup>staatlich geprüfte Masseurinnen und Masseur bzw. Masseurinnen und medizinische Bademeisterinnen und Masseur und medizinische Bademeister (Masseur- und Physiotherapeutengesetz – MPhG –). <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung kann von den genannten Unternehmern u.a. für die medizinische Fußpflege und die Verabreichung von medizinischen Bädern, Unterwassermassagen, Fangopackungen (BFH-Urteil vom 24. 1. 1985, IV R 249/82, BStBl II S. 676) und Wärmebestrahlungen in Anspruch genommen werden. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn diese Verabreichungen selbständige Leistungen und nicht Hilfstätigkeiten zur Heilmassage darstellen,
- auf dem Gebiet der Humanmedizin selbständig tätige medizinisch-technische Assistentinnen und medizinisch-technische Assistenten (Gesetz über technische Assistenten der Medizin – MTAG – vgl. BFH-Urteil vom 29. 1. 1998, V R 3/96, BStBl II S. 453),
- **Dipl. Oecotrophologinnen und Dipl. Oecotrophologen (Ernährungsberatende) im Rahmen einer medizinischen Behandlung (vgl. BFH-Urteile vom 10. 3. 2005, V R 54/04, BStBl II S. 669, und vom 7. 7. 2005, V R 23/04, BStBl II S. 904),**

- Orthoptistinnen und Orthoptisten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Orthoptistengesetz – OrthoptG –),
- Podologinnen und Podologen, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis nach § 1 Podologengesetz (– PodG –) erteilt ist oder nach § 10 Abs. 1 PodG als erteilt gilt,
- Psychologische Psychotherapeutinnen und Psychologische Psychotherapeuten sowie Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeutinnen und Kinder- und Jugendlichenpsychotherapeuten (Psychotherapeutengesetz – PsychThG –),
- Rettungsassistentinnen und Rettungsassistenten, denen die zur Ausübung ihres Berufes erforderliche Erlaubnis erteilt ist (Rettungsassistentengesetz – RettAssG –),
- Sprachtherapeutinnen und Sprachtherapeuten, die staatlich anerkannt und nach § 124 Abs. 2 SGB V zugelassen sind.

(3) Keine ähnliche heilberufliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 14 UStG üben z.B. aus:

- Fußpraktikerinnen und Fußpraktiker, weil sie vorwiegend auf kosmetischem Gebiet tätig werden,
- Heileurythmistinnen und Heileurythmisten (BFH-Urteil vom **11. 11. 2004, V R 34/02, BStBl 2005 II S. 316**),
- Krankenpflegehelferinnen und Krankenpflegehelfer (BFH-Urteil vom 26. 8. 1993, V R 45/89, BStBl II S. 887).

(4) <sup>1</sup>Die Umsätze aus dem Betrieb einer Sauna sind grundsätzlich keine Umsätze aus der Tätigkeit eines der in § 4 Nr. 14 UStG ausdrücklich genannten Berufe oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit. <sup>2</sup>Die Verabreichung von Saunabädern ist nur insoweit nach § 4 Nr. 14 UStG umsatzsteuerfrei, als hierin eine Hilfstätigkeit zu einem Heilberuf oder einem diesen ähnlichen Beruf, z.B. als Vorbereitung oder als Nachbehandlung zu einer Massagetätigkeit, zu sehen ist (BFH-Urteile vom 21. 10. 1971, V R 19/71, BStBl 1972 II S. 78, und vom 13. 7. 1994, XI R 90/92, BStBl 1995 II S. 84).

## 91. Tätigkeit als klinischer Chemiker

<sup>1</sup>Klinische Chemiker sind Personen, die den von der Deutschen Gesellschaft für Klinische Chemie e.V. entwickelten Ausbildungsgang mit Erfolg beendet haben und dies durch die von der genannten Gesellschaft ausgesprochene Anerkennung nachweisen. <sup>2</sup>Ein chemisches Untersuchungsamt, das Blutalkoholuntersuchungen und toxikologische Untersuchungen durchführt, bewirkt keine Umsätze aus der Tätigkeit als klinischer Chemiker, auch wenn es von einem solchen geleitet wird (BFH-Urteil vom 21. 9. 1989, V R 89/85, BStBl 1990 II S. 95).

### 91a. Umfang der Steuerbefreiung

(1) Nach § 4 Nr. 14 UStG sind nicht alle Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut (Krankengymnast), Hebamme, klinischer Chemiker oder aus einer ähnlichen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne dieser Vorschrift steuerfrei.

(2) <sup>1</sup>Unter Beachtung der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs sind **Heilbehandlungen im Sinne des Artikels 132 Abs. 1 Buchstabe c MwStSystRL Tätigkeiten, die zum Zweck der Vorbeugung, Diagnose, Behandlung und, soweit möglich, der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen bei Menschen vorgenommen werden.** <sup>2</sup>Die befreiten Leistungen müssen dem Schutz der Gesundheit des Betroffenen dienen (EuGH-Urteile vom **14. 9. 2000, C-384/98, EuGHE I S. 6795, vom 20. 11. 2003, C-212/01, EuGHE I S. 13859, und vom 20. 11. 2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989**). <sup>3</sup>§ 4 Nr. 14 und § 4 Nr. 16 UStG, die auf der Grundlage von **Artikel 132 Abs. 1 Buchstaben b und c MwStSystRL** „ärztliche Heilbehandlungen“ bzw. „Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin“ von der Umsatzsteuer befreien, sind im Sinne der o.g. EuGH-Urteile auszulegen. <sup>4</sup>Dies gilt unabhängig davon, um welche konkrete heilberufliche Leistung es sich handelt (Untersuchung, Attest, Gutachten usw.), für wen sie erbracht wird (Patient, Gericht, Sozialversicherung o.a.) und wer sie erbringt (freiberuflicher oder angestellter Arzt, Heilpraktiker, Physiotherapeut, Unternehmer, der ähnliche heilberufliche Tätigkeiten nach § 4 Nr. 14 UStG ausübt, sowie Krankenhäuser, Kliniken usw.). <sup>5</sup>Heilberufliche Leistungen sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht.

(3) Danach sind z.B. folgende Tätigkeiten nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei:



1. die schriftstellerische Tätigkeit, auch soweit es sich dabei um Berichte in einer ärztlichen Fachzeitschrift handelt;
2. die Vortragstätigkeit, auch wenn der Vortrag vor Ärzten im Rahmen einer Fortbildung gehalten wird;
3. die Lehrtätigkeit;
4. die Lieferungen von Hilfsmitteln, z.B. Kontaktlinsen, Schuheinlagen;
5. die entgeltliche Nutzungsüberlassung von medizinischen Großgeräten;
6. die Erstellung von Alkohol-Gutachten, Zeugnissen oder Gutachten über das Sehvermögen, über Berufstauglichkeit oder in Versicherungsangelegenheiten, Untersuchungsleistungen wie z.B. Röntgenaufnahmen zur Erstellung eines umsatzsteuerpflichtigen Gutachtens (vgl. hierzu auch BMF-Schreiben vom 8. 11. 2001, BStBl I S. 826, und **EuGH-Urteil vom 20. 11. 2003, C-307/01, EuGHE I S. 13989**);
7. kosmetische Leistungen von Podologinnen/Podologen in der Fußpflege;
8. <sup>1</sup>ästhetisch-plastische Leistungen, soweit ein therapeutisches Ziel nicht im Vordergrund steht. <sup>2</sup>Indiz hierfür kann sein, dass die Kosten regelmäßig nicht durch Krankenversicherungen übernommen werden (vgl. **BFH-Urteil vom 17. 7. 2004, V R 27/03, BStBl II S. 862**);
9. **Leistungen zur Prävention und Selbsthilfe im Sinne des § 20 SGB V, die keinen unmittelbaren Krankheitsbezug haben, weil sie lediglich „den allgemeinen Gesundheitszustand verbessern und insbesondere einen Beitrag zur Verminderung sozial bedingter Ungleichheiten von Gesundheitschancen erbringen“ sollen – § 20 Abs. 1 Satz 2 SGB V – (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 23/04, BStBl II S. 904);**
10. **Supervisionsleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 2005, V R 1/02, BStBl II S. 675).**

(4) <sup>1</sup>Hilfsgeschäfte sind nicht nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. <sup>2</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

## 92. (unbesetzt)

### 93. Rechtsform des Unternehmers

(1) <sup>1</sup>Werden Leistungen aus der Tätigkeit als Arzt, Zahnarzt, Heilpraktiker oder aus einer anderen heilberuflichen Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG erbracht, kommt es für die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift nicht darauf an, in welcher Rechtsform der Unternehmer die Leistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1998, XI R 53/96, BStBl 2000 II S. 13). <sup>2</sup>Auch ein in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG betriebenes Unternehmen kann bei Vorliegen der Voraussetzungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 UStG in Anspruch nehmen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 10. 11. 1999, 2 BvR 2861/93, BStBl 2000 II S. 160). <sup>3</sup>**Die Steuerbefreiung hängt im Wesentlichen davon ab, dass es sich um ärztliche oder artzähnliche Leistungen handelt und dass diese von Personen erbracht werden, die die erforderlichen beruflichen Befähigungsnachweise besitzen (vgl. EuGH-Urteil vom 10. 9. 2002, C-141/00, EuGHE I S. 6833).** <sup>4</sup>Die Leistungen können auch mit Hilfe von Arbeitnehmern, die die erforderliche berufliche Qualifikation aufweisen, erbracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 1. 4. 2004, V R 54/98, BStBl II S. 681 für eine Stiftung).

(2) Die Umsätze einer Personengesellschaft aus einer heilberuflichen Tätigkeit sind auch dann nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei, wenn die Gesellschaft daneben eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt und ihre Einkünfte deshalb ertragsteuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 1994, XI R 90/92, BStBl 1995 II S. 84).

(3) <sup>1</sup>**Medizinische Versorgungszentren im Sinne des § 95 SGB V erbringen rechtsformunabhängig steuerfreie ärztliche Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG.** <sup>2</sup>**Die an einem Medizinischen Versorgungszentrum selbständig tätigen Ärzte erbringen auch dann steuerfreie Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG, wenn sie ihre Leistungen gegenüber dem Medizinischen Versorgungszentrum erbringen.**

(4) <sup>1</sup>**Managementgesellschaften – Träger, die nicht selbst Versorger sind, sondern eine Versorgung durch dazu berechnigte Leistungserbringer anbieten (§ 140b Abs. 1 Nr. 4 SGB V) –, denen im Rahmen eines mit einer Krankenkasse geschlossenen Vertrages zur integrierten**

Versorgung nach § 140a ff. SGB V die vollständige bzw. teilweise ambulante und/oder stationäre Versorgung der Mitglieder der Krankenkasse übertragen wird, erbringen gegenüber der Krankenkasse selbst Behandlungsleistungen, die unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 und/oder Nr. 16 UStG steuerfrei sind, soweit die beteiligten Leistungserbringer die jeweiligen Heilbehandlungsleistungen unmittelbar mit der Managementgesellschaft abrechnen.<sup>2</sup> Sofern in einem Vertrag zur integrierten Versorgung lediglich Steuerungs-, Koordinierungs- und/oder Managementaufgaben von der Krankenkasse auf die Managementgesellschaft übertragen werden, handelt es sich hierbei um die Auslagerung von Verwaltungsaufgaben; diese Leistungen der Managementgesellschaft gegenüber der Krankenkasse sind steuerpflichtig.

#### 94. Praxis- und Apparategemeinschaften

(1) <sup>1</sup>Unter die Vorschrift des § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG fallen in der Regel die sonstigen Leistungen der ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften, deren Mitglieder ausschließlich Angehörige der in § 4 Nr. 14 Satz 1 UStG bezeichneten Berufe sind. <sup>2</sup>**Die Beteiligung eines Medizinischen Versorgungszentrums (§ 95 SGB V) an einer ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaft ist unschädlich für die Steuerbefreiung.** <sup>3</sup>Bei den genannten Gemeinschaften handelt es sich um Organisationsformen der ärztlichen Zusammenarbeit. <sup>4</sup>Die Tätigkeit der Gemeinschaften besteht im Wesentlichen darin, medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral zu beschaffen und den Mitgliedern für ihre Praxen zur Verfügung zu stellen. <sup>5</sup>Außerdem führen die Gemeinschaften mit eigenem medizinisch-technischen Personal für die Praxen ihrer Mitglieder Laboruntersuchungen, Röntgenaufnahmen und andere medizinisch-technische Leistungen aus. <sup>6</sup>Die beispielhaft angeführten sonstigen Leistungen erfüllen in der Regel die Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 UStG, insbesondere werden sie unmittelbar von den Ärzten zur Ausführung ihrer steuerfreien Umsätze verwendet.

(2) <sup>1</sup>Eine unmittelbare Verwendung zur Ausführung steuerfreier Umsätze setzt voraus, dass die jeweilige Gemeinschaftsleistung gegenüber den Patienten eingesetzt wird. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist jedoch nicht erfüllt, wenn eine Gemeinschaft für die Praxen ihrer Mitglieder z.B. die Buchführung, die Rechtsberatung oder die Tätigkeit einer ärztlichen Verrechnungsstelle übernimmt. <sup>3</sup>Es handelt sich hierbei um sonstige Leistungen, die nur mittelbar zur Ausführung der steuerfreien ärztlichen Leistungen verwendet werden und die deshalb nicht unter § 4 Nr. 14 UStG fallen.

(3) <sup>1</sup>Zusätzlich zu den in Absatz 1 bezeichneten Aufgaben obliegt den Praxisgemeinschaften die zentrale Beschaffung von Praxisräumen und ihre Überlassung zur Nutzung an die einzelnen Mitglieder. <sup>2</sup>Es handelt sich hier um sonstige Leistungen, die in der Regel unter die Steuerbefreiung für die Vermietung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG) fallen.

(4) <sup>1</sup>Soweit eine Praxis- und Apparategemeinschaft Umsätze an eine Person erbringt, die nicht Mitglied ist, sind diese Umsätze nicht nach § 4 Nr. 14 Satz 2 UStG steuerfrei. <sup>2</sup>Die Steuerfreiheit der Umsätze an die Mitglieder wird dadurch nicht berührt. <sup>3</sup>Das gilt auch dann, wenn ein Leistungsempfänger, der nicht Mitglied ist, der Gemeinschaft ein Darlehen oder einen Zuschuss gegeben hat.

Zu § 4 Nr. 15 UStG

#### 95. Sozialversicherung, Grundsicherung für Arbeitsuchende, Sozialhilfe, Kriegsopferversorgung

Zu den von der Steuerbefreiung ausgenommenen Umsätzen gehört insbesondere die entsprechende unentgeltliche Wertabgabe (vgl. Abschnitte 24a bis c), also die Entnahme von Brillen und Brillenteilen sowie die Reparaturarbeiten an diesen Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens.

Zu § 4 Nr. 16 UStG

#### 96. Krankenhäuser

(1) <sup>1</sup>Krankenhäuser sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden können (§ 2 Nr. 1 KHG). <sup>2</sup>Zur weiteren Begriffsbestimmung und zur Frage der Abgrenzung der Krankenhäuser von anderen Einrichtungen, z.B. Kurheime, wird auf R 7f EStR 2005 hingewiesen.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG kann **grundsätzlich** nur für die unmittelbar durch den Betrieb der in der Vorschrift bezeichneten Einrichtung selbst bewirkten Umsätze beansprucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. 5. 2003, V R 94/01, BStBl II S. 954). <sup>2</sup>Umsätze der Krankenhäuser sind, auch soweit sie die ärztliche Heilbehandlung einschließen, grundsätzlich nur dann steuerfrei, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe b UStG i.V.m. § 67 AO erfüllen; die Befreiungsvorschrift nach § 4 Nr. 14 UStG findet auf sie grundsätzlich keine Anwendung (BFH-Urteil vom 18. 3. 2004, V R 53/00, BStBl II S. 677).

**(3) Zur Behandlung der Leistungen von Managementgesellschaften vgl. Abschnitt 93 Abs. 4.**

### **97. Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik**

(1) <sup>1</sup>Diagnosekliniken und andere Einrichtungen ärztlicher Heilbehandlung oder Diagnostik sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird. <sup>2</sup>Nicht erforderlich ist, das den untersuchten und behandelten Personen Unterkunft und Verpflegung gewährt werden. <sup>3</sup>Diagnosekliniken, die die Voraussetzungen nach Abschnitt 96 erfüllen, sind Krankenhäuser.

(2) <sup>1</sup>Zu den in § 4 Nr. 15 Buchstabe b UStG genannten Personen gehören die Sozialversicherten, die Bezieher von Leistungen nach dem SGB II, die Empfänger von Sozialhilfe und die Versorgungsberechtigten. <sup>2</sup>Das Merkmal „zugute kommen“ setzt nicht voraus, dass die Leistungen durch die Träger der Sozialleistungen ganz oder teilweise übernommen werden. <sup>3</sup>Die Sozialleistungsempfänger müssen in den Genuss der Maßnahmen gekommen sein (vgl. BFH-Urteil vom 8. 5. 1996, XI R 47/95, BStBl 1997 II S. 151).

(3) Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG kann nur für die unmittelbar durch den Betrieb der in der Vorschrift bezeichneten Einrichtung selbst bewirkten Umsätze beansprucht werden (vgl. BFH-Urteil vom 22. 5. 2003, V R 94/01, BStBl II S. 954).

**(4) Zur Behandlung der Leistungen von Managementgesellschaften vgl. Abschnitt 93 Abs. 4.**

### **98. Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung**

(1) <sup>1</sup>Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind Einrichtungen, in denen durch ärztliche Leistungen der Zustand menschlicher Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. festgestellt werden soll. <sup>2</sup>Die Feststellung des Zustandes der Organe, Gewebe, Körperflüssigkeiten usw. in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung ist nur dann nach § 4 Nr. 16 UStG steuerfrei, wenn ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (vgl. auch Abschnitt 88 Abs. 2). <sup>3</sup>Blutalkoholuntersuchungen für gerichtliche Zwecke in Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sind daher nicht steuerfrei.

(2) <sup>1</sup>Eine Einrichtung ärztlicher Befunderhebung liegt auch dann vor, wenn zum Beispiel Laborleistungen von medizinisch-technischem Personal unter ärztlicher Aufsicht durchgeführt werden. <sup>2</sup>Gewerbliche Analyseunternehmen können daher bei entsprechender Gestaltung Einrichtungen ärztlicher Befunderhebung sein.

(3) <sup>1</sup>Eine aus niedergelassenen Ärzten und Krankenhausträgern bestehende Gesellschaft, die mit medizinischen Großgeräten, die von eigenem Personal bedient werden, für die Gesellschafter medizinische Untersuchungen durchführt, erbringt Leistungen der Befunderhebung. <sup>2</sup>Die Leistungen sind bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 4 Nr. 16 Buchstabe c UStG von der Umsatzsteuer befreit.

(4) Zur Auslegung des Merkmals „zugute kommen“ gilt Abschnitt 97 Abs. 2 entsprechend.

(5) Abschnitt 97 Abs. 3 gilt entsprechend.

**(6) Zur Behandlung der Leistungen von Managementgesellschaften vgl. Abschnitt 93 Abs. 4.**

### **99. Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime**

(1) <sup>1</sup>Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime (Heime) sind Einrichtungen, die dem Zweck dienen, ältere Menschen oder pflegebedürftige oder behinderte Volljährige aufzunehmen, ihnen Wohnraum zu überlassen sowie Betreuung und Verpflegung zur Verfügung zu stellen oder vorzuhalten, und die in ihrem Bestand von Wechsel und Zahl der Bewohnerinnen und Bewohner unabhängig sind und entgeltlich betrieben werden (§ 1 Abs. HeimG). <sup>2</sup>Der Betrieb eines Heims ist der

zuständigen Landesbehörde anzuzeigen (vgl. § 12 HeimG). <sup>3</sup>Altenheime sind Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die nicht pflegebedürftig, aber zur Führung eines eigenen Haushalts außerstande sind, Unterkunft, Verpflegung und Betreuung erhalten. <sup>4</sup>Altenwohnheime sind Einrichtungen, in denen ältere Menschen, die zur Führung eines eigenen Haushalts noch imstande sind, Unterkunft in abgeschlossenen Wohnungen erhalten.

(2) <sup>1</sup>Die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung durch private Heime setzt voraus, dass im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % ihrer Leistungen begünstigten Personen zugute gekommen sind. <sup>2</sup>Als private Heime sind auch die Heime anzusehen, die in der Form privatrechtlicher Gesellschaften betrieben werden, deren Anteile nur juristischen Personen des öffentlichen Rechts gehören. <sup>3</sup>Zu dem begünstigten Personenkreis zählen Personen, bei denen Pflegebedürftigkeit im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII besteht, sowie die wirtschaftlich hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 Nr. 2 AO. <sup>4</sup>Bei den pflegebedürftigen Personen bleibt die wirtschaftliche Lage unberücksichtigt.

(3) <sup>1</sup>Pflegebedürftig sind nach § 61 Abs. 1 **Satz 1 SGB XII** solche Personen, die **entsprechend einer Beurteilung des Sozialhilfeträgers bzw. der Pflegegeldkasse (Pflegestufen I bis III)** wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen. <sup>2</sup>**Pflegebedürftig sind auch diejenigen kranken oder behinderten Personen, bei denen – unabhängig von ihrer wirtschaftlichen Lage – entsprechend einer Beurteilung des Sozialhilfeträgers die Voraussetzungen für eine Hilfe zur Pflege nach § 61 Abs. 1 Satz 2 SGB XII vorliegen.**

(4) <sup>1</sup>Wirtschaftlich hilfsbedürftig nach § 53 Nr. 2 AO sind Personen, deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 SGB XII. <sup>2</sup>Beim Alleinstehenden oder Haushaltsvorstand tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. <sup>3</sup>Bezüge im Sinne des § 53 Nr. 2 AO sind Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 EStG und andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge, die der Alleinstehende oder der Haushaltsvorstand und die sonstigen Haushaltsangehörigen haben. <sup>4</sup>Unterhaltsansprüche sind zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Zu den Bezügen zählen nicht Leistungen der Sozialhilfe und bis zur Höhe der Leistungen der Sozialhilfe Unterhaltsleistungen an Personen, die ohne die Unterhaltsleistungen sozialhilfeberechtigt wären.

(5) <sup>1</sup>Keine wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit ist bei Personen gegeben, deren Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. <sup>2</sup>Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge die in Absatz 4 genannten Grenzen übersteigen. <sup>3</sup>Dies gilt entsprechend auch für das Vermögen.

(6) Der Betreiber eines Altenheims, der weder in § 53 Nr. 2 AO bezeichnete Personen aufnimmt noch Personen im Sinne des § 61 Abs. 1 SGB XII aufnehmen darf, kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchstabe d UStG nicht in Anspruch nehmen (vgl. BFH-Urteil vom 23. 10. 2003, V R 24/00, BStBl 2004 II S. 89).

(7) Für den auf die Raumüberlassung entfallenden Anteil der gesamten Leistung der Heime kann auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 80 Abs. 2).

### 99a. Pflegeeinrichtungen nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG

(1) <sup>1</sup>Begünstigt sind Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen. <sup>2</sup>Wohngemeinschaften fallen nicht hierunter. <sup>3</sup>Gleichartige Einrichtungen eines Unternehmens sind jeweils als eine Einrichtung anzusehen. <sup>4</sup>Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen sind Einrichtungen, in denen pflegebedürftige Personen zeitweise vollstationär (ganztätig) oder teilstationär (tagsüber oder nachts) untergebracht und gepflegt werden (Kurzzeitpflegeeinrichtungen, Tages- und Nachteinrichtungen). <sup>5</sup>Ambulante Pflegeeinrichtungen sind Einrichtungen, die kranke und pflegebedürftige Personen in deren Wohnung pflegen oder Pflegeberatungsleistungen nach § 37 Abs. 3 SGB XI erbringen. <sup>6</sup>Begünstigt sind ferner unselbständige, wirtschaftlich und organisatorisch abgrenzbare Teilbereiche eines Unternehmens (z.B. Kurzzeitpflegeeinrichtung innerhalb eines Krankenhauses).

(2) <sup>1</sup>Die Pflegeleistungen begünstigter Einrichtungen sind nur dann von der Umsatzsteuer befreit, wenn die Einrichtungen selbst alle im Zusammenhang mit der Pflege anfallenden Pflegeleistungen oder Pflegeberatungsleistungen nach § 37 Abs. 3 SGB XI erbringen können. <sup>2</sup>Übernimmt eine Pflegeeinrichtung als Kooperationspartner einer anderen Einrichtung einen Teil des Pflegeauftrags für eine zu pflegende Person und liegen bei beiden Einrichtungen die Voraussetzungen vor, dass sie

jeweils sämtliche im Zusammenhang mit der Übernahme einer ambulanten Pflege anfallenden Pflegeleistungen erbringen könnten, kann für beide Einrichtungen die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG in Betracht kommen.<sup>3</sup> Es kann jedoch nur diejenige Pflegeeinrichtung (auftraggebende oder auftragnehmende Pflegeeinrichtung als Kooperationspartner) ihre Pflegeleistungen steuerfrei erbringen, bei der im vorangegangenen Kalenderjahr die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Kriegsopferfürsorge oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.<sup>4</sup> Beansprucht der andere Kooperationspartner ebenfalls die Umsatzsteuerbefreiung, hat auch er nachzuweisen, dass bei ihm die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind.

(3) <sup>1</sup>Pflegebedürftige Personen sind Personen, die wegen einer körperlichen, geistigen oder seelischen Krankheit oder Behinderung für die gewöhnlichen und regelmäßig wiederkehrenden Verrichtungen im Ablauf des täglichen Lebens der Hilfe bedürfen (vgl. § 61 Abs. 1 SGB XII). <sup>2</sup>Nicht pflegebedürftig ist, wer nur Hilfe im hauswirtschaftlichen Bereich benötigt.

**(4) <sup>1</sup>§ 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG ist auch auf ambulante Betreuungsleistungen anwendbar, wenn diese Leistungen auf Grund vertraglicher Vereinbarung mit Trägern der Sozialversicherung im Rahmen der Eingliederungshilfe nach §§ 53, 54 SGB XII i.V.m. § 55 Abs. 2 Nr. 6 SGB IX erbracht werden. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für heilpädagogische Leistungen für noch nicht eingeschulte Kinder die im Rahmen der Eingliederungshilfe nach §§ 53, 54 SGB XII i.V.m. § 55 Abs. 2 Nr. 2 SGB IX erbracht werden, Betreuungsleistungen im Werkstattbereich an behinderte Menschen nach § 136 Abs. 3 SGB IX, sowie für Rehabilitationsleistungen der Mobilitäts- und Orientierungslehrer für blinde und sehbehinderte Menschen.**

(5) <sup>1</sup>Die Pflegekosten müssen im vorangegangenen Kalenderjahr in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Kriegsopferfürsorge oder Sozialhilfe ganz oder überwiegend getragen worden sein. <sup>2</sup>Für die Auslegung des Begriffs „Fälle“ ist von der Anzahl der gepflegten Personen im Laufe eines Kalendermonats auszugehen. <sup>3</sup>Bei der Unterbringung in einer Einrichtung zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen gilt daher die Aufnahme einer Person innerhalb eines Kalendermonats als ein Pflegefall. <sup>4</sup>Bei der Erbringung ambulanter Pflegeleistungen gelten alle Leistungen für eine Person in einem Kalendermonat als ein Pflegefall. <sup>5</sup>Werden von einem Unternehmer mehrere verschiedenartige Einrichtungen im Sinne des Absatzes 1 betrieben, sind die im Laufe eines Kalendermonats gepflegten Personen zur Ermittlung der Gesamtzahl der Pflegefälle jeder Einrichtung gesondert zuzuordnen.

Beispiel:

<sup>1</sup>In einer Kurzzeitpflegeeinrichtung werden vom 1. Januar bis 31. März je Kalendermonat 100 Personen und vom 1. Mai bis 31. Dezember je Kalendermonat 70 Personen vorübergehend aufgenommen. <sup>2</sup>Vom 1. April bis 30. April ist das Heim wegen Umbau geschlossen.

<sup>3</sup>Die Zahl der Pflegefälle errechnet sich für das Jahr wie folgt:

Vom 1. Januar bis 31. März

3 Kalendermonate × 100 gepflegte Personen = 300 Pflegefälle

Vom 1. Mai bis 31. Dezember

8 Kalendermonate × 70 gepflegte Personen = 560 Pflegefälle

Insgesamt = 860 Pflegefälle

<sup>6</sup>Eine von einem Kooperationspartner teilweise oder vollständig gepflegte Person wird auch bei dem Kooperationspartner zum „Fall“.

(6) <sup>1</sup>Zu den Kosten eines Pflegefalls gehören bei einer Unterbringung in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung die in Rechnung gestellten Aufwendungen insbesondere für Unterkunft, Verpflegung, Betreuung, Grundpflege nach § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 3 SGB XI und § 61 Abs. 5 Nr. 1 bis 3 SGB XII und krankenpflegerische Versorgung (BFH-Urteil vom 5. 2. 2004, V R 2/03, BStBl II S. 669). <sup>2</sup>Bei der ambulanten Pflege gehören zu den Kosten die in Rechnung gestellten Aufwendungen insbesondere für die häusliche Krankenpflege (Behandlungspflege sowie Grundpflege und hauswirtschaftliche Versorgung) oder für die häusliche Pflege (Grundpflege, hauswirtschaftliche Versorgung) nach § 37 SGB V, §§ 47, 48 SGB XII, § 14 Abs. 4 Nr. 1 bis 4 SGB XI und § 61 Abs. 5 Nr. 1 bis 4 SGB XII.

(7) <sup>1</sup>Die Kosten eines Pflegefalles werden von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung, Kriegsopferfürsorge oder Sozialhilfe zum überwiegenden Teil getragen, wenn sie die Kosten des Pflegefalls allein oder gemeinsam zu mehr als 50 % übernehmen. <sup>2</sup>Der Zeitpunkt der Kostenerstattung ist dabei ohne Bedeutung. <sup>3</sup>Kostenzuschüsse oder Kostenerstattungen anderer Einrichtungen (z.B.

private Krankenkassen, Beihilfestellen für Beamte, Wohlfahrtsverbände) sind den eigenen Aufwendungen der gepflegten Person zuzurechnen.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Eine pflegebedürftige Person wird 3 Stunden am Tag in der Zeit vom 17. bis zum 31. Januar (= 15 Tage) ambulant gepflegt. <sup>2</sup>Die Pflegekosten je Stunde umfassen die Behandlungspflege i.H.v. 15 € und die häusliche Pflege i.H.v. 10 €. <sup>3</sup>Vom Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) werden die Kosten für die häusliche Pflege übernommen. <sup>4</sup>Außerdem erhält die gepflegte Person von ihrer gesetzlichen Krankenkasse Kostenerstattung für die Behandlungspflege.

Kosten des Pflegefalls:

Behandlungspflege	15 €		
häusliche Pflege	10 €		
Zwischensumme	25 € x 3 Stunden	=	75 € pro Tag
Summe	75 € x 15 Tage	=	<u>1 125 €</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger			
Erstattung gesetzliche Pflegekasse			450 €
Erstattung gesetzliche Krankenkasse			<u>675 €</u>
Summe			<u>1 125 € (= 100 %)</u>

Ergebnis:

Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Eine pflegebedürftige Person wird im Monat Januar in eine Kurzzeitpflegeeinrichtung aufgenommen. <sup>2</sup>Der Tagessatz für die Pflege beträgt 40 € und für die Unterbringung 25 €. <sup>3</sup>Der Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) übernimmt die Kosten der Pflege (Behandlungs- und Grundpflege).

Kosten des Pflegefalls:

65 € pro Tag x 31 Tage	=	<u>2 015 €</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger		
Pflegekosten (40 € pro Tag x 31 Tage)	=	<u>1 240 €</u>
Eigenanteil der pflegebedürftigen Person		
Unterbringung (25 € x 31 Tage)	=	<u>775 € (= 38,5 %)</u>

Ergebnis:

Überwiegende Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Eine pflegebedürftige Person wird im Monat Januar in einer Kurzzeitpflegeeinrichtung aufgenommen. <sup>2</sup>Der Tagessatz für die Pflege beträgt 40 € und für die Unterbringung 25 €. <sup>3</sup>Der Träger der Sozialversicherung (gesetzliche Pflegekasse) und die Beihilfestelle übernehmen die Kosten der Pflege (Behandlungs- und Grundpflege) i.H.v. je 50 % (vgl. § 28 Abs. 2 SGB XI).

Kosten des Pflegefalls:

65 € pro Tag x 31 Tage	=	<u>2 015 €</u>
Erstattung Sozialversicherungsträger (50 % der Pflegekosten)		
Pflegekosten (40 € pro Tag x 31 Tage) x 50 %	=	<u>620 €</u>
Erstattung Beihilfe (50 % der Pflegekosten)		
Pflegekosten		<u>                    </u>

(40 € pro Tag x 31 Tage) x 50 %	=	<u>620 €</u>
Eigenanteil der pflegebedürftigen Person einschließlich		
Erstattung Beihilfe 2 015 € abzüglich 620 €	=	<u>1 395 €</u> (= 69,2 %)

Ergebnis:

Keine überwiegende Kostentragung durch Sozialversicherungsträger.

(8) <sup>1</sup>Für die Ermittlung der 40 %-Grenze sind die Verhältnisse des Vorjahres maßgebend. <sup>2</sup>Nimmt der Unternehmer seine Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Jahres abzustellen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Eine Kurzzeitpflegeeinrichtung wird am 1. September eröffnet. <sup>2</sup>Der Betreiber der Einrichtung geht nach sorgfältiger Prüfung davon aus, dass in 50 % der Pflegefälle die Kosten überwiegend von den Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe getragen werden. <sup>3</sup>Nach Ablauf des Jahres wird festgestellt, dass eine überwiegende Kostenübernahme nur in 35 % der Fälle erfolgte.

<sup>4</sup>Für dieses Jahr kann die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 16 Buchstabe e UStG in Anspruch genommen werden. <sup>5</sup>Für das Folgejahr besteht Umsatzsteuerpflicht.

(9) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung müssen für jede gepflegte Person einer Pflegeeinrichtung im Sinne von Absatz 1 beleg- und buchmäßig nachgewiesen werden. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere der Nachweis der Pflegebedürftigkeit und ihrer voraussichtlichen Dauer durch eine Bestätigung der Krankenkasse, der Pflegekasse, des Sozialhilfeträgers, des Gesundheitsamts oder durch ärztliche Verordnung, der Nachweis der Kosten des Pflegefalls durch Rechnungen und der Höhe der Kostenerstattung der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe durch entsprechende Abrechnungsunterlagen sowie die Aufzeichnung des Namens und der Anschrift der gepflegten Person, die Aufzeichnung des Entgelts für die gesamte Pflegeleistung und der Höhe des Kostenersatzes durch den Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe für den einzelnen Pflegefall und der Summe der gesamten Pflegefälle eines Kalenderjahres und der Summe der Pflegefälle dieses Jahres mit überwiegender Kostentragung durch die Träger der Sozialversicherung oder Sozialhilfe. <sup>3</sup>Dies gilt auch für Kooperationspartner.

(10) <sup>1</sup>Schulungskurse und Beratungen, die Pflegeeinrichtungen im Auftrag der Pflegekassen durchführen, sind eng mit den Pflegeleistungen verbundene Umsätze. <sup>2</sup>Sie werden grundsätzlich nicht als „Fall“ angesehen und bei der Berechnung der 40 %-Grenze außen vor gelassen. <sup>3</sup>Diese Umsätze sind danach steuerfrei, wenn im vorangegangenen Kalenderjahr mindestens 40 % der Fälle der Einrichtung ganz oder zum überwiegenden Teil von der Sozialversicherung, **Kriegsopferfürsorge** oder Sozialhilfe getragen worden sind.

### 100. Eng verbundene Umsätze

(1) <sup>1</sup>Mit dem Betrieb der in § 4 Nr. 16 UStG bezeichneten Einrichtungen sind solche Umsätze eng verbunden, die für diese Einrichtungen nach der Verkehrsauffassung typisch und unerlässlich sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen (vgl. BFH-Urteil vom 1. 12. 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). <sup>2</sup>Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Umsätzen anderer Unternehmer stehen.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 können zu den eng verbundenen Umsätzen gehören:

1. die stationäre oder teilstationäre Aufnahme von Patienten, deren ärztliche und pflegerische Betreuung einschließlich der Lieferungen der zur Behandlung erforderlichen Medikamente;
2. <sup>1</sup>die Behandlung und Versorgung ambulanter Patienten. <sup>2</sup>Zur Lieferung von Medikamenten an ambulante Patienten siehe Absatz 3 Nr. 2 und 4;
3. die Lieferungen von Körperersatzstücken und orthopädischen Hilfsmitteln, soweit sie unmittelbar mit einer Heilbehandlung durch das Krankenhaus, durch die Diagnosekliniken usw. in Zusammenhang stehen;

4. die Überlassung von Einrichtungen, z.B. **Operationssaal**, Röntgenanlage, und die **damit verbundene** Gestellung von medizinischem Hilfspersonal an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit **und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung**;
5. die Überlassung von medizinisch-technischen Großgeräten und die damit verbundene Gestellung von medizinischem Hilfspersonal, z.B. Computer-Tomograph, an angestellte Ärzte für deren selbständige Tätigkeit, an Krankenhäuser und an niedergelassene Ärzte zur Mitbenutzung;
6. <sup>1</sup>die Lieferungen von Gegenständen des Anlagevermögens, z.B. Röntgeneinrichtungen, Krankenfahrstühle und sonstige Einrichtungsgegenstände. <sup>2</sup>Zur Veräußerung des gesamten Anlagevermögens siehe Absatz 3 Nr. 6;
7. <sup>1</sup>die Lieferungen von Gegenständen, die im Wege der Arbeitstherapie hergestellt worden sind, sofern kein nennenswerter Wettbewerb zu den entsprechenden Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft besteht. <sup>2</sup>Ein solcher Wettbewerb ist anzunehmen, wenn für den Absatz der im Wege der Arbeitstherapie hergestellten Gegenstände geworben wird;
8. die **Erstellung** von ärztlichen Gutachten gegen Entgelt, **sofern ein therapeutischer Zweck im Vordergrund steht**;
9. die Gestellung von Ärzten und von medizinischem Hilfspersonal durch Krankenhäuser, Diagnosekliniken usw. an andere Einrichtungen dieser Art.  
(3) Nicht zu den eng verbundenen Umsätzen gehören insbesondere:
  1. die entgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken an Besucher;
  2. die Lieferungen von Arzneimitteln an das Personal oder Besucher sowie die Abgabe von Medikamenten gegen gesondertes Entgelt an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung;
  3. <sup>1</sup>die Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger (BFH-Urteil vom 18. 10. 1990, V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268) sowie die entgeltlichen Medikamentenlieferungen an ermächtigte Ambulanzen des Krankenhauses, an Polikliniken, an Institutsambulanzen, an sozialpädiatrische Zentren – soweit es sich in diesen Fällen nicht um nicht steuerbare Innenumsätze des Trägers der jeweiligen Krankenhausapotheke handelt – und an öffentliche Apotheken. <sup>2</sup>Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt insoweit nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 103 Abs. 13);
  4. die Abgabe von Medikamenten zur unmittelbaren Anwendung durch ermächtigte Krankenhausambulanzen an Patienten während der ambulanten Behandlung sowie die Abgabe von Medikamenten durch Krankenhausapotheken an Patienten im Rahmen der ambulanten Behandlung im Krankenhaus;
  5. <sup>1</sup>die Leistungen der Zentralwäschereien (vgl. BFH-Urteil vom 18. 10. 1990, V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157). <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für die Fälle, in denen ein Krankenhaus oder ein Heim in seiner Wäscherei auch die Wäsche anderer Krankenhäuser und Heime reinigt, als auch für die Fälle, in denen die Wäsche mehrerer Krankenhäuser oder Heime in einer verselbständigten Wäscherei gereinigt wird. <sup>3</sup>Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG kommt nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 103 Abs. 13);
  6. <sup>1</sup>die Veräußerung des gesamten beweglichen Anlagevermögens und der Warenvorräte nach Einstellung des Betriebes (BFH-Urteil vom 1. 12. 1977, V R 37/75, BStBl 1978 II S. 173). <sup>2</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

Zu § 4 Nr. 17 UStG

### 101. Menschliches Blut und Frauenmilch

(1) Zum menschlichen Blut gehören folgende Erzeugnisse: Frischblutkonserven, Vollblutkonserven, Serum- und Plasmakonserven, Heparin-Blutkonserven und Konserven zellulärer Blutbestandteile.

(2) <sup>1</sup>Nicht unter die Befreiung fallen die aus Mischungen von humanem Blutplasma hergestellten Plasmapräparate. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere: Faktoren-Präparate, Humanalbumin, Fibrinogen, Immunglobuline.

(3) Für die Steuerfreiheit der Lieferungen von Frauenmilch ist es ohne Bedeutung, ob die Frauenmilch bearbeitet, z.B. gereinigt, erhitzt, tiefgekühlt, getrocknet, wird.



### 102. Beförderung von kranken und verletzten Personen

(1) <sup>1</sup>Ein Fahrzeug (Kraft-, Luft- und Wasserfahrzeug) ist für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet, wenn es durch die vorhandenen Einrichtungen die typischen Merkmale eines Krankenfahrzeugs aufweist, z.B. Liegen, Spezialsitze. <sup>2</sup>Zu den Krankenfahrzeugen gehören danach nur solche Fahrzeuge, die nach ihrer gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt sind. <sup>3</sup>Bei Fahrzeugen, die nach dem Fahrzeugschein als Krankenkraftwagen anerkannt sind (§ 4 Abs. 6 PBefG), ist stets davon auszugehen, dass sie für die Beförderung von kranken und verletzten Personen besonders eingerichtet sind.

(2) <sup>1</sup>Serienmäßige Personenkraftwagen, die lediglich mit blauem Rundumlicht und Einsatzhorn, sog. Martinshorn, ausgerüstet sind, erfüllen die Voraussetzungen nicht (BFH-Urteil vom 16. 11. 1989, V R 9/85, BStBl 1990 II S. 255). <sup>2</sup>Die Ausstattung mit einer Trage und einer Grundausstattung für „Erste Hilfe“ reicht nicht aus. <sup>3</sup>**Für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG ist es nicht erforderlich, dass das verwendete Fahrzeug für die Beförderung von kranken und verletzten Personen dauerhaft besonders eingerichtet ist; das Fahrzeug muss aber im Zeitpunkt der begünstigten Beförderung nach seiner gesamten Bauart und Ausstattung speziell für die Beförderung verletzter und kranker Personen bestimmt sein (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2004, V R 45/03, BStBl 2005 II S. 314).** <sup>4</sup>Bei der Beförderung mit Fahrzeugen, die zum Zweck einer anderweitigen Verwendung umgerüstet werden können, sind die Voraussetzungen für jede einzelne Fahrt, z.B. mittels eines Fahrtenbuchs, nachzuweisen.

(3) Die Steuerbefreiung gilt nicht nur für die Beförderung von akut erkrankten und verletzten Personen, sondern auch für die Beförderung von Personen, die **körperlich oder geistig behindert und auf die Benutzung eines Rollstuhls angewiesen sind (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 2004, a.a.O.)**.

(4) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG sind bestimmte Beförderungsleistungen befreit. <sup>2</sup>Dabei ist es nicht erforderlich, dass die Beförderungen auf Grund eines Beförderungsvertrages ausgeführt werden oder dass der Empfänger der umsatzsteuerlichen Leistung und die beförderte Person identisch sind. <sup>3</sup>Es können deshalb auch die Beförderungen von kranken oder verletzten Personen im Rahmen von Dienstverträgen über den Betrieb einer Rettungswache befreit werden (vgl. BFH-Urteil vom 18. 1. 1995, XI R 71/93, BStBl II S. 559).

(5) <sup>1</sup>Die Leistungen der Notfallrettung umfassen sowohl Leistungen der Lebensrettung und Betreuung von Notfallpatienten als auch deren Beförderung. <sup>2</sup>Die lebensrettenden Maßnahmen im engeren Sinne werden regelmäßig durch selbständige Ärzte erbracht, die sich dazu gegenüber dem beauftragten Unternehmen verpflichtet haben und insoweit als Unternehmer im Sinne des § 2 UStG tätig werden. <sup>3</sup>Die Leistungen dieser Ärzte sind nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfrei. <sup>4</sup>Die vom beauftragten Unternehmer am Einsatzort erbrachten lebensrettenden Maßnahmen im weiteren Sinne können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 14 und Nr. 16 UStG steuerfrei sein. <sup>5</sup>Die Beförderung von Notfallpatienten in dafür besonders eingerichteten Fahrzeugen ist steuerfrei nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG. <sup>6</sup>Wird der Verletzte im Anschluss an eine Notfallrettung in ein Krankenhaus befördert, stellen die lebensrettenden Maßnahmen, die der Vorbereitung der Transportfähigkeit des Patienten dienen, eine einheitliche Leistung dar, die nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG steuerfrei ist.

(6) <sup>1</sup>Werden Leistungen zur Sicherstellung der Einsatzbereitschaft der Rettungsmittel und des Personals (sog. Vorhalteleistungen) von demselben Unternehmer erbracht, der die Beförderung von Notfallpatienten als Hauptleistung ausführt, teilen die Vorhalteleistungen als Nebenleistungen das Schicksal der Hauptleistung. <sup>2</sup>Eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG kommt hingegen nicht in Betracht, wenn Vorhalteleistungen und Hauptleistungen von verschiedenen Unternehmern erbracht werden.

Zu § 4 Nr. 18 UStG  
(§ 23 UStDV)

### 103. Wohlfahrtseinrichtungen

(1) Amtlich anerkannte Verbände der freien Wohlfahrtspflege sind nur die in § 23 UStDV aufgeführten Vereinigungen.

(2) Ob ein Unternehmer ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient, ist nach den §§ 52 bis 68 AO zu beurteilen.

(3) <sup>1</sup>Ein Unternehmer verfolgt steuerbegünstigte Zwecke unmittelbar, wenn er sie selbst verwirklicht. <sup>2</sup>Unmittelbar gemeinnützigen Zwecken können Leistungen aber auch dann dienen, wenn sie an einen

Empfänger bewirkt werden, der seinerseits ausschließlich gemeinnützige oder wohltätige Zwecke verfolgt (BFH-Urteil vom 8. 7. 1971, V R 1/68, BStBl 1972 II S. 70).

(4) <sup>1</sup>Als Mitgliedschaft im Sinne des § 4 Nr. 18 UStG ist nicht nur die unmittelbare Mitgliedschaft in einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband anzusehen. <sup>2</sup>Auch bei einer nur mittelbaren Mitgliedschaft kann die Steuerbefreiung in Betracht kommen. <sup>3</sup>Als mittelbare Mitgliedschaft ist die Mitgliedschaft bei einer der freien Wohlfahrtspflege dienenden Körperschaft oder Personenvereinigung anzusehen, die ihrerseits einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen ist (z.B. Werkstätten für behinderte Menschen als Mitglieder einer Wohlfahrtseinrichtung, die Mitglied eines amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbandes ist). <sup>4</sup>Die mittelbare Mitgliedschaft bei einem amtlich anerkannten Wohlfahrtsverband reicht daher aus, wenn auch die übrigen Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG gegeben sind, um die Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift in Anspruch zu nehmen.

(5) <sup>1</sup>Ob eine Leistung dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung begünstigten Personenkreis unmittelbar zugute kommt, ist unabhängig davon zu prüfen, wer Vertragspartner der Wohlfahrtseinrichtung und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist. <sup>2</sup>Liefert ein Unternehmer z.B. Gegenstände, mit deren Herstellung Schwerverseherte aus arbeitstherapeutischen Gründen beschäftigt werden, gegen Entgelt an die auftraggebenden Firmen, sind diese Umsätze nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei.

(6) <sup>1</sup>Leistungen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege an andere steuerbegünstigte Körperschaften oder Behörden sind nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei, wenn sie nicht unmittelbar, sondern allenfalls mittelbar hilfsbedürftigen Personen im Sinne der §§ 53, 66 AO zugute kommen (BFH-Urteil vom 7. 11. 1996, V R 34/96, BStBl 1997 II S. 366). <sup>2</sup>Deshalb sind z.B. die Übernahme von Verwaltungsaufgaben und die Nutzungsüberlassung von Telefonanlagen steuerpflichtig.

(7) <sup>1</sup>Die Steuerfreiheit für die Beherbergung, Beköstigung und die üblichen Naturalleistungen an Personen, die bei den begünstigten Leistungen tätig sind, kommt nur dann in Betracht, wenn diese Sachzuwendungen als Vergütung für geleistete Dienste gewährt werden. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn der Arbeitnehmer nach dem Arbeitsvertrag, den mündlichen Abreden oder nach den sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z.B. faktische betriebliche Übung) neben dem Barlohn einen zusätzlichen Lohn in Form der Sachzuwendungen erhält. <sup>3</sup>Unschädlich ist es hierbei, wenn die Beteiligten aus verrechnungstechnischen Gründen einen Bruttogesamtlohn bilden und hierauf die Sachzuwendungen anrechnen. <sup>4</sup>Die Sachzuwendungen werden jedoch nicht als Vergütung für geleistete Dienste gewährt, wenn sie auf den Barlohn des Arbeitnehmers angerechnet werden. <sup>5</sup>Die Sachzuwendungen haben hier nicht die Eigenschaft eines Arbeitslohnes. <sup>6</sup>Vielmehr liegt ein besonderer Umsatz an den Arbeitnehmer vor, der nicht unter die Befreiung des § 4 Nr. 18 UStG fällt (vgl. BFH-Urteil vom 3. 3. 1960, V 103/58 U, BStBl III S. 169).

(8) <sup>1</sup>Die Umsätze der Altenheime von Körperschaften, die einem Wohlfahrtsverband als Mitglied angeschlossen sind, sind unter den in § 4 Nr. 18 UStG genannten Voraussetzungen steuerfrei, wenn die Körperschaft der freien Wohlfahrtspflege dient. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung kann auch dann erfüllt sein, wenn die in dem Altenheim aufgenommenen Personen nicht wirtschaftlich, sondern körperlich oder geistig hilfsbedürftig sind, denn die Wohlfahrtspflege umfasst nicht nur die Sorge für das wirtschaftliche, sondern u.a. auch für das gesundheitliche Wohl (BFH-Urteil vom 20. 11. 1969, V R 40/66, BStBl 1970 II S. 190).

(9) <sup>1</sup>Gemeinnützige Studentenwerke, die Mitglieder eines amtlich anerkannten Wohlfahrtsverbands sind, können für ihre in Mensa- und Cafeteria-Betrieben getätigten Umsätze von Speisen und Getränken an Studenten die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG in Anspruch nehmen. <sup>2</sup>Dies gilt für die entgeltliche Abgabe von alkoholischen Getränken nur dann, wenn damit das Warenangebot ergänzt wird und dieser Anteil im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 5 % des Gesamtumsatzes betragen hat. <sup>3</sup>Wegen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der entgeltlichen Abgabe von Speisen und Getränken an Nichtstudierende vgl. Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 6.

(10) <sup>1</sup>Die Kolpinghäuser sind zwar Mitglieder des Deutschen Caritasverbandes, sie dienen jedoch nicht der freien Wohlfahrtspflege, weil die Aufnahme in den Kolpinghäusern ohne Rücksicht auf die Bedürftigkeit der aufzunehmenden Personen erfolgt. <sup>2</sup>Die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 18 UStG ist daher auf die Kolpinghäuser nicht anzuwenden.

(11) <sup>1</sup>Die nach dem SGB XII an Werkstätten für behinderte Menschen gezahlten Pflegegelder sind als Entgelte für die Betreuungs-, Beköstigungs-, Beherbergungs- und Beförderungsleistungen dieser Werkstätten anzusehen. <sup>2</sup>Diese Leistungen sind unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG umsatzsteuerfrei. <sup>3</sup>Zur Frage der Behandlung der Umsätze im Werkstattbereich wird auf Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 4 hingewiesen.

(12) <sup>1</sup>Gemeinnützige und mildtätige Organisationen führen vielfach Krankenfahrten mit Personenkraftwagen durch, die für die Beförderung von Kranken nicht besonders eingerichtet sind. <sup>2</sup>Auf diese Fahrten kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG keine Anwendung finden, weil die Voraussetzungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 Abs. 2 AO nicht erfüllt sind. <sup>3</sup>Die Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz (vgl. Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 3).

(13) <sup>1</sup>Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger kommen nicht unmittelbar dem nach der Satzung, Stiftung oder sonstigen Verfassung des Trägers der Apotheke begünstigten Personenkreis zugute (BFH-Urteil vom 18. 10. 1990, V R 76/89, BStBl 1991 II S. 268). <sup>2</sup>Die Umsätze sind daher nicht nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei. <sup>3</sup>Gleiches gilt für die Leistungen der Wäscherei eines Krankenhauses an Krankenhäuser oder Heime anderer Träger (vgl. BFH-Urteil vom 18. 10. 1990, V R 35/85, BStBl 1991 II S. 157). <sup>4</sup>Auch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 16 UStG kommt in beiden Fällen nicht in Betracht (vgl. Abschnitt 100 Abs. 3 Nr. 3 und 5).

(14) <sup>1</sup>Betreuungsleistungen im Sinne des Betreuungsgesetzes können unter bestimmten Bedingungen steuerfrei sein (vgl. BMF-Schreiben vom 21. 9. 2000, BStBl I S. 1251). <sup>2</sup>Eine generelle Steuerbefreiung besteht nicht.

#### Zu § 4 Nr. 19 UStG

##### 104. Blinde

(1) Der Unternehmer hat den Nachweis der Blindheit in der gleichen Weise wie bei der Einkommensteuer für die Inanspruchnahme eines Pauschbetrags nach § 33b EStG i.V.m. § 65 EStDV zu führen.

(2) <sup>1</sup>Bei der Frage nach den beschäftigten Arbeitnehmern kommt es nach dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiung nicht auf die Anzahl der Arbeitnehmer schlechthin, sondern auf ihre zeitliche Arbeitsleistung an. <sup>2</sup>Die Umsätze von Blinden sind daher auch dann steuerfrei, wenn mehr als zwei Teilzeitkräfte beschäftigt werden, sofern ihre Beschäftigungszeit – bezogen jeweils auf den Kalendermonat – diejenige von zwei ganztätig beschäftigten Arbeitnehmern nicht übersteigt.

(3) <sup>1</sup>Die Einschränkung der Steuerbefreiung für die Lieferungen von Mineralöl und Branntwein in den Fällen, in denen der Blinde für diese Waren **Energiesteuer** oder Branntwein**abgaben** zu entrichten hat, ist insbesondere für blinde Tankstellenunternehmer von Bedeutung, denen nach § 7 **EnergieStG** ein **Lager für Energieerzeugnisse** bewilligt ist. <sup>2</sup>Der Begriff Mineralöl richtet sich nach § 1 Abs. 2 und 3 **EnergieStG**. <sup>3</sup>Hiernach fallen unter diesen Begriff vor allem Vergaserkraftstoffe, Dieselkraftstoffe, Flüssiggase (Autogase). <sup>4</sup>Der Begriff Branntwein umfasst nach § 130 des Gesetzes über das Branntweinmonopol (BranntwMonG) sowohl den unverarbeiteten Branntwein als auch die trinkfertigen Erzeugnisse (Spirituosen). <sup>5</sup>Bei einer Erhöhung der **Energiesteuer** oder Branntwein**abgaben** können die entsprechenden Waren einer Nachsteuer unterliegen. <sup>6</sup>Wenn blinde Unternehmer lediglich eine solche Nachsteuer zu entrichten haben, entfällt die Steuerbefreiung nicht.

##### 105. Blindenwerkstätten

(1) <sup>1</sup>Blindenwerkstätten sind Betriebe, in denen ausschließlich Blindenwaren hergestellt und in denen bei der Herstellung andere Personen als Blinde nur mit Hilfs- oder Nebenarbeiten beschäftigt werden. <sup>2</sup>Die Unternehmer sind im Besitz eines Anerkennungsbescheids **auf Grund des Blindenwarenvertriebsgesetzes vom 9. 4. 1965 (BGBl. I S. 311) in der bis zum ■[einsetzen: Tag der Verkündung des MEG II] geltenden Fassung**.

(2) <sup>1</sup>Welche Waren als Blindenwaren und Zusatzwaren anzusehen sind, bestimmt sich nach § 2 des Blindenwarenvertriebsgesetzes **vom 9. 4. 1965 (BGBl. I S. 311) in der bis zum ■[einsetzen: Tag der Verkündung des MEG II] geltenden Fassung** und nach den §§ 1 und 2 der zu diesem Gesetz ergangenen Durchführungsverordnung **vom 11. 8. 1965 (BGBl. I S. 807), geändert durch die Verordnung vom 10. 7. 1991 (BGBl. I S. 1491) in der bis zum ■[einsetzen: Tag der Verkündung des MEG II] geltenden Fassung**. <sup>2</sup>Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Umsätze von solchen Blindenwaren, die nicht in der eigenen Blindenwerkstätte hergestellt sind.

## Zu § 4 Nr. 20 UStG

**106. Theater**

(1) <sup>1</sup>Ein Theater im Sinne des § 4 Nr. 20 UStG liegt vor, wenn so viele künstlerische und technische Kräfte und die zur Ausführung von Theaterveranstaltungen notwendigen technischen Voraussetzungen unterhalten werden, dass die Durchführung eines Spielplans aus eigenen Kräften möglich ist (BFH-Urteil vom 14. 11. 1968, V 217/64, BStBl 1969 II S. 274). <sup>2</sup>Es genügt, dass ein Theater die künstlerischen und technischen Kräfte nur für die Spielzeit eines Stückes verpflichtet. <sup>3</sup>Ein eigenes oder gemietetes Theatergebäude braucht nicht vorhanden zu sein (BFH-Urteil vom 24. 3. 1960, V 158/58 U, BStBl III S. 277). <sup>4</sup>Unter die Befreiungsvorschrift fallen deshalb auch die Theatervorführungen in einem Fernsehstudio, und zwar unabhängig davon, ob die Theatervorführung unmittelbar übertragen oder aufgezeichnet wird.

(2) <sup>1</sup>Zu den Theatern gehören auch Freilichtbühnen, Wanderbühnen, Zimmertheater, Heimatbühnen, Puppen-, Marionetten- und Schattenspieltheater sowie literarische Kabarets, wenn sie die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. <sup>2</sup>Filmvorführungen, Varietéaufführungen und sonstige Veranstaltungen der Kleinkunst fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

(3) <sup>1</sup>Befreit sind die eigentlichen Theaterleistungen einschließlich der damit üblicherweise verbundenen Nebenleistungen. <sup>2</sup>Als Theaterleistungen sind auch solche Leistungen anzusehen, die gegenüber einem gastgebenden Theater ausgeführt werden, z.B. zur Verfügung stellen eines Ensembles. <sup>3</sup>Zu den Nebenleistungen gehören insbesondere die Aufbewahrung der Garderobe, der Verkauf von Programmen und die Vermietung von Operngläsern. <sup>4</sup>Die Abgabe von Speisen und Getränken bei Theatervorstellungen ist keine nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG steuerfreie Nebenleistung (BFH-Urteile vom 14. 5. 1998, V R 85/97, BStBl 1999 II S. 145, **vom 21. 4. 2005, V R 6/03, BStBl II S. 899, und vom 18. 8. 2005, V R 20/03, BStBl II S. 910**). <sup>5</sup>Der Betrieb einer Theatergaststätte und die Vermietung oder Verpachtung eines Theaters oder eines Nebenbetriebs, z.B. Gaststätte, Kleiderablage, sind steuerpflichtig, sofern nicht besondere Befreiungsvorschriften, z.B. § 4 Nr. 12 UStG, anzuwenden sind.

(4) <sup>1</sup>Werden bei Theatervorführungen mehrere Veranstalter tätig, kann jeder Veranstalter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG unter den Voraussetzungen dieser Vorschrift in Anspruch nehmen. <sup>2</sup>Bei Tournee-Veranstaltungen kann deshalb die Steuerbefreiung sowohl dem Tournee-Veranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zustehen.

**107. Orchester, Kammermusikensembles und Chöre**

(1) <sup>1</sup>Zu den Orchestern, Kammermusikensembles und Chören gehören alle Musiker- und Gesangsgruppen, die aus zwei oder mehr Mitwirkenden bestehen. <sup>2</sup>**Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe n MwStSystRL** ist dahin auszulegen, dass der Begriff der „anderen ... anerkannten Einrichtungen“ als Einzelkünstler auftretende Solisten **und Dirigenten** nicht ausschließt (vgl. **auch** EuGH-Urteil vom 3. 4. 2003, C-144/00, BStBl II S. 679). <sup>3</sup>Auf die Art der Musik kommt es nicht an; auch Unterhaltungsmusik kann unter die Vorschrift fallen. <sup>4</sup>Unter Konzerten sind Aufführungen von Musikstücken zu verstehen, bei denen Instrumente und/oder die menschliche Stimme eingesetzt werden (BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 20/94, BStBl II S. 519).

(2) Zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Konzerten, bei denen mehrere Veranstalter tätig werden, wird auf Abschnitt 106 Abs. 4 hingewiesen.

**108. Museen und Denkmäler der Bau- und Gartenbaukunst**

(1) <sup>1</sup>**Museen im Sinne des § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG sind wissenschaftliche Sammlungen und Kunstsammlungen.** <sup>2</sup>**Ob eine Sammlung wissenschaftlich ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Umstände, z.B. danach, ob die Sammlung nach wissenschaftlichen Gesichtspunkten zusammengestellt oder geordnet ist und ob sie entsprechend durch Beschriftungen und/oder Kataloge erläutert wird.** <sup>3</sup>**Als Gegenstände derartiger Sammlungen kommen auch technische Gegenstände wie Luftfahrzeuge in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1993, V R 110/88, BStBl 1993 II S 779).**

(2) <sup>1</sup>Als Museen können auch Kunstaussstellungen in Betracht kommen. <sup>2</sup>Hierbei muss es sich um Kunstsammlungen handeln, die ausgestellt und dadurch der Öffentlichkeit zum Betrachten und zu den damit verbundenen kulturellen und bildenden Zwecken zugänglich gemacht werden. <sup>3</sup>Kunstaussstellungen, die Verkaufszwecken dienen und damit gewerbliche Ziele verfolgen, können

demgegenüber nicht als Museen angesehen werden. <sup>4</sup>Verkäufe von sehr untergeordneter Bedeutung beeinträchtigen die Eigenschaft der Kunstaussstellung als Kunstsammlung dagegen nicht.

(3) <sup>1</sup>Steuerfrei sind insbesondere die Leistungen der Museen, für die als Entgelte Eintrittsgelder erhoben werden, und zwar auch insoweit, als es sich um Sonderausstellungen, Führungen und Vorträge handelt. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung erfasst auch die bei diesen Leistungen üblichen Nebenleistungen, z.B. den Verkauf von Katalogen und Museumsführern und die Aufbewahrung der Garderobe. <sup>3</sup>Weitere typische Museumsleistungen sind das Dulden der Anfertigung von Reproduktionen, Abgüssen und Nachbildungen sowie die Restaurierung und Pflege von Kunstwerken in Privatbesitz, die von den Museen im Interesse der Erhaltung dieser Werke für die Allgemeinheit vorgenommen werden. <sup>4</sup>Der Verkauf von Kunstpostkarten, Fotografien, Dias, Plakaten, Klischees, Reproduktionen, Abgüssen, Nachbildungen, Farbdrucken und Bildbänden ist nur dann als typische Museumsleistung steuerfrei, wenn

1. es sich um Darstellungen von Objekten des betreffenden Museums handelt,
2. das Museum die genannten Gegenstände selbst herstellt oder herstellen lässt und
3. diese Gegenstände ausschließlich in diesem Museum vertrieben werden.

<sup>5</sup>Der Verkauf von Literatur, die in Beziehung zu der Sammlung des betreffenden Museums steht, ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zu Satz 4 Nummern 2 und 3 ebenfalls steuerfrei. <sup>6</sup>Die Veräußerung von Museumsobjekten sowie von Altmaterial ist dagegen von der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 UStG ausgeschlossen. <sup>7</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

(4) <sup>1</sup>Denkmäler der Baukunst sind Bauwerke, die nach denkmalpflegerischen Gesichtspunkten als schützenswerte Zeugnisse der Architektur anzusehen sind. <sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. Kirchen, Schlösser, Burgen und Burgruinen. <sup>3</sup>Auf eine künstlerische Ausgestaltung kommt es nicht an. <sup>4</sup>Zu den Denkmälern der Gartenbaukunst gehören z.B. Parkanlagen mit künstlerischer Ausgestaltung.

### 109. Zoologische Gärten und Tierparks

(1) <sup>1</sup>Zoologische Gärten im Sinne der Befreiungsvorschrift sind auch Aquarien und Terrarien. <sup>2</sup>Sog. Vergnügungsparks sind keine begünstigten Einrichtungen; das gilt auch für Delphinarien, die auf dem Gelände zoologischer Gärten von anderen Unternehmern in eigener Regie betrieben werden (BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 20/82, BStBl II S. 796).

(2) <sup>1</sup>Die Umsätze der zoologischen Gärten und Tierparks sind unter der Voraussetzung steuerfrei, dass es sich um typische Leistungen der bezeichneten Einrichtungen handelt. <sup>2</sup>Typische Umsätze sind insbesondere:

1. Zurschaustellung von Tieren;
2. Erteilung der Erlaubnis zum Fotografieren;
3. Verkauf von Ansichtskarten, Fotografien und Dias mit Zoo- und Tierparkmotiven;
4. Verkauf von Zoo- und Tierparkführern;
5. Verkauf von Tierfutter an die Besucher zum Füttern der zur Schau gestellten Tiere;
6. Verkauf von Tieren, wenn der Verkauf den Aufgaben der zoologischen Gärten und Tierparks dient oder mit dem Betrieb dieser Einrichtung zwangsläufig verbunden ist, z.B. Verkauf zum Zweck der Zurschaustellung in einem anderen zoologischen Garten oder Tierpark, Verkauf zum Zweck der Zucht oder Verkauf zum Zweck der Verjüngung des Tierbestandes.

(3) Insbesondere folgende Umsätze der zoologischen Gärten und Tierparks sind für diese nicht typisch und fallen deshalb nicht unter die Steuerbefreiung:

1. Umsätze in den Gaststättenbetrieben;
2. Verkauf von Gebrauchsartikeln, z.B. Zeitungen, und anderen als den in Absatz 2 Satz 2 Nr. 3 bezeichneten Andenken;
3. Duldung der Jagd in einem Tierpark;
4. Verkauf von Wildbret, Fellen, Jagdtrophäen und Abwurfstangen;
5. Überlassung besonderer Vergnügungseinrichtungen, z.B. Kleinbahnen, Autoskooter, Boote, Minigolfplätze;

6. <sup>1</sup>Verkauf von Gegenständen des Anlagevermögens, ausgenommen die in Absatz 2 Satz 2 Nr. 6 bezeichneten Umsätze von Tieren. <sup>2</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 122).

### 110. Bescheinigungsverfahren

<sup>1</sup>Für die Erteilung der Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 114 Abs. 2 und 3 entsprechend. <sup>2</sup>Gastieren ausländische Theater und Orchester im Inland an verschiedenen Orten, genügt eine Bescheinigung der Landesbehörde, in deren Zuständigkeitsbereich das ausländische Ensemble erstmalig im Inland tätig wird.

Zu § 4 Nr. 21 UStG

### 111. Ersatzschulen

Der Nachweis, dass für den Betrieb der Ersatzschule eine staatliche Genehmigung oder landesrechtliche Erlaubnis vorliegt, kann durch eine Bescheinigung der Schulaufsichtsbehörde geführt werden.

### 112. Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen

(1) <sup>1</sup>Zu den allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen gehören u.a. auch Fernlehrinstitute, Fahrlehrerausbildungsstätten, Heilpraktiker-Schulen, Kurse zur Erteilung von Nachhilfeunterricht für Schüler und Repetitorien, die Studierende auf akademische Prüfungen vorbereiten. <sup>2</sup>Zum Begriff der allgemein bildenden Einrichtung wird auf das Urteil des BVerwG vom 3. 12. 1976, VII C 73.75, BStBl 1977 II S. 334 hingewiesen. <sup>3</sup>Berufsbildende Einrichtungen sind Einrichtungen, die Leistungen erbringen, die ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder Berufsbildung dienen. <sup>4</sup>Sie müssen spezielle Kenntnisse und Fertigkeiten vermitteln, die zur Ausübung bestimmter beruflicher Tätigkeiten notwendig sind (BFH-Urteil vom 18. 12. 2003, V R 62/02, BStBl 2004 II S. 252). <sup>5</sup>Auf die Rechtsform des Trägers der Einrichtung kommt es nicht an. <sup>6</sup>Es können deshalb auch natürliche Personen oder Personenzusammenschlüsse begünstigte Einrichtungen betreiben, wenn neben den personellen auch die organisatorischen und sächlichen Voraussetzungen vorliegen, um einen Unterricht zu ermöglichen.

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer ist Träger einer Bildungseinrichtung, wenn er selbst entgeltliche Unterrichtsleistungen gegenüber seinen Vertragspartnern (z.B. Schüler, Studenten, Berufstätige oder Arbeitgeber) anbietet. <sup>2</sup>Dies erfordert ein festliegendes Lehrprogramm und Lehrpläne zur Vermittlung eines Unterrichtsstoffs für die Erreichung eines bestimmten Lehrgangziels sowie geeignete Unterrichtsräume oder -vorrichtungen. <sup>3</sup>Der Betrieb der Bildungseinrichtung muss auf eine gewisse Dauer angelegt sein. <sup>4</sup>Die Einrichtung braucht im Rahmen ihres Lehrprogramms keinen eigenen Lehrstoff anzubieten. <sup>5</sup>Daher reicht es aus, wenn sich die Leistung auf eine Unterstützung des Schul- oder Hochschulangebots bzw. auf die Verarbeitung oder Repetition des von der Schule angebotenen Stoffs beschränkt. <sup>6</sup>Die Veranstaltung einzelner Vorträge oder einer Vortragsreihe erfüllt dagegen nicht die Voraussetzungen einer Unterrichtsleistung. <sup>7</sup>Unschädlich ist jedoch die Einbindung von Vorträgen in ein Lehrprogramm für die Befreiung der Unterrichtsleistungen des Trägers der Bildungseinrichtung.

(3) <sup>1</sup>Die Vorbereitung auf einen Beruf umfasst die berufliche Ausbildung, die berufliche Fortbildung und die berufliche Umschulung; **die Dauer der jeweiligen Maßnahme ist unerheblich (Art. 14 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. 10. 2005, ABI. EU Nr. L 288 S. 1)**. <sup>2</sup>Derartige Maßnahmen können als Trainingsmaßnahmen im Sinne von § 49 SGB III, als Weiterbildungsmaßnahme entsprechend den Anforderungen des § 85 SGB III sowie als Aus- und Weiterbildungsmaßnahme (einschließlich der Berufsvorbereitung und der blindentechnischen und vergleichbaren speziellen Grundausbildung zur beruflichen Eingliederung von Menschen mit Behinderung) im Sinne von § 97 SGB III von der BA gefördert werden. <sup>3</sup>Mit ihrer Durchführung beauftragt die BA in manchen Fällen gewerbliche Unternehmen oder andere Einrichtungen, z.B. Berufsverbände, Kammern, Schulen, anerkannte Werkstätten für behinderte Menschen, die über geeignete Ausbildungsstätten verfügen. <sup>4</sup>Es ist davon auszugehen, dass die genannten Unternehmen und andere Einrichtungen die von der BA geförderten Ausbildungs-, Fortbildungs- und

Umschulungsmaßnahmen im Rahmen einer berufsbildenden Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG erbringen.

(4) <sup>1</sup>Die Aufgaben der Integrationsfachdienste (§§ 109 ff SGB IX) entsprechen in Teilbereichen den in § 49 Abs. 1 SGB III genannten Tätigkeiten, gehen jedoch insgesamt darüber hinaus. <sup>2</sup>Da eine Trennung der einzelnen Aufgaben nicht möglich ist, kommt eine Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG für die Leistungen der Integrationsfachdienste insgesamt nicht in Betracht.

**(5) Das Existenzgründungscoaching im Sinne des § 2 Abs. 1 der Richtlinie für aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds (ESF) mitfinanzierte zusätzliche arbeitsmarktpolitische Maßnahmen im Bereich des Bundes vom 22. 12. 2004 (BAnz. 2004 S. 24741) ist eine Form der Unternehmensberatung und fällt daher nicht unter § 4 Nr. 21 UStG.**

(6) <sup>1</sup>Eine Einrichtung, die Unterricht für das Erlernen des Umgangs mit Computern erteilt (z.B. Grundkurse für die Erstellung von Textdokumenten), erbringt unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen. <sup>2</sup>Sie kann somit die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG erfüllen.

(7) <sup>1</sup>Fahrschulen können grundsätzlich nicht als allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen beurteilt werden (BFH-Urteil vom 14. 3. 1974, V R 54/73, BStBl II S. 527). <sup>2</sup>Eine Steuerfreiheit der Umsätze nach § 4 Nr. 21 UStG kann aber insoweit in Betracht kommen, als Fahrschulen Lehrgänge zur Ausbildung für die Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L durchführen, da diese Leistungen in der Regel der Berufsausbildung dienen. <sup>3</sup>Eine Fahrerlaubnis der Klassen C, CE, D, DE, D1 und D1E darf nur erteilt werden, wenn der Bewerber bereits die Fahrerlaubnis der Klasse B besitzt oder die Voraussetzungen für deren Erteilung erfüllt hat (§ 9 Fahrerlaubnis-Verordnung). <sup>4</sup>Eine Steuerbefreiung kommt deshalb auch in Betracht, wenn der Fahrschüler im Rahmen seiner Ausbildung zeitgleich neben den Klassen C und CE die Fahrerlaubnis der Klasse B erwerben möchte; die Ausbildungsleistung, die auf die Klasse B entfällt, ist aber steuerpflichtig. <sup>5</sup>Als Lehrgang ist die dem einzelnen Fahrschüler gegenüber erbrachte Leistung anzusehen. <sup>6</sup>Bei Fahrschulen gelten als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den Nachweis, dass sie ordnungsgemäß auf einen Beruf vorbereiten:

- die Fahrschülerlaubnisurkunde (§ 13 Abs. 1 FahrIG), die zur Ausbildung zum Erwerb der Fahrerlaubnis der Klasse 2 bzw. 3 (ausgestellt bis zum 31. 12. 1998) bzw. der Fahrerlaubnisklassen C, CE, D, DE, D1, D1E, T und L (ausgestellt ab Januar 1999) berechtigt oder
- bei Fahrschulen, die bei In-Kraft-Treten des FahrIG bestanden und die Fahrschülerlaubnis somit nach § 49 FahrIG als erteilt gilt, eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, welche die Angabe enthält, dass die Fahrschülerlaubnis für die Ausbildung zum Erwerb der Klasse 2 berechtigt.

(8) <sup>1</sup>Eine „Jagdschule“, die Schulungen zur Vorbereitung auf die Jägerprüfung durchführt, ist keine allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 UStG. <sup>2</sup>Eine Steuerbefreiung nach dieser Vorschrift kommt daher nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 18. 12. 2003, V R 62/02, BStBl 2004 II S. 252).

#### **112a. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG gilt für Personen, die als freie Mitarbeiter an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen (z.B. Volkshochschulen) Unterricht erteilen. <sup>2</sup>Auf die Rechtsform des Unternehmers kommt es nicht an. <sup>3</sup>Daher ist die Vorschrift auch anzuwenden, wenn Personenzusammenschlüsse oder juristische Personen beauftragt werden, an anderen Bildungseinrichtungen Unterricht zu erteilen.

(2) <sup>1</sup>Eine Unterrichtstätigkeit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. <sup>2</sup>Die Tätigkeit muss regelmäßig und für eine gewisse Dauer ausgeübt werden. <sup>3</sup>Sie dient Schul- und Bildungszwecken unmittelbar, wenn sie den Schülern und Studenten tatsächlich zugute kommt. <sup>4</sup>Auf die Frage, wer Vertragspartner der den Unterricht erteilenden Personen und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es hierbei nicht an. <sup>5</sup>Einzelne Vorträge fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

(3) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat in geeigneter Weise nachzuweisen, dass er an einer Hochschule, Schule oder Einrichtung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG tätig ist. <sup>2</sup>Dient die Einrichtung verschiedenartigen Bildungszwecken, hat er nachzuweisen, dass er in einem Bereich tätig ist, der eine ordnungsgemäße Berufs- oder Prüfungsvorbereitung gewährleistet (begünstigter Bereich). <sup>3</sup>Der

Nachweis ist durch eine Bestätigung der Bildungseinrichtung zu führen, aus der sich ergibt, dass diese die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG erfüllt und die Unterrichtsleistung des Unternehmers im begünstigten Bereich der Einrichtung erfolgt. <sup>4</sup>Auf die Bestätigung wird verzichtet, wenn die Unterrichtsleistungen an folgenden Einrichtungen erbracht werden:

1. Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes;
2. öffentliche allgemein- und berufsbildende Schulen, z.B. Gymnasien, Realschulen, Berufsschulen;
3. als Ersatzschulen nach Artikel 7 Abs. 4 GG staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Schulen.

(4) <sup>1</sup>Die Bestätigung soll folgende Angaben enthalten:

- Bezeichnung und Anschrift der Bildungseinrichtung,
- Name und Anschrift des Unternehmers,
- Bezeichnung des Fachs, des Kurses oder Lehrgangs, in dem der Unternehmer unterrichtet,
- Unterrichtszeitraum und
- Versicherung über das Vorliegen einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG für den oben bezeichneten Unterrichtsbereich.

<sup>2</sup>Erteilt der Unternehmer bei einer Bildungseinrichtung in mehreren Fächern, Kursen oder Lehrgängen Unterricht, können diese in einer Bestätigung zusammengefasst werden. <sup>3</sup>Sie sind gesondert aufzuführen. <sup>4</sup>Die Bestätigung ist für jedes Kalenderjahr gesondert zu erteilen. <sup>5</sup>Erstreckt sich ein Kurs oder Lehrgang über den 31. Dezember eines Kalenderjahrs hinaus, reicht es für den Nachweis aus, wenn nur eine Bestätigung für die betroffenen Besteuerungszeiträume erteilt wird. <sup>6</sup>Der Unterrichtszeitraum muss in diesem Falle beide Kalenderjahre benennen.

(5) <sup>1</sup>Die Bildungseinrichtung darf dem bei ihr tätigen Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, wenn sie selbst über eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde verfügt. <sup>2</sup>Bei der Bestimmung der zuständigen Landesbehörde gilt Abschnitt 114 Abs. 3 entsprechend. <sup>3</sup>Es ist daher nicht zu beanstanden, wenn der Bestätigung eine Bescheinigung der Behörde eines anderen Bundeslands zu Grunde liegt. <sup>4</sup>Erstreckt sich die Bescheinigung der Landesbehörde für die Bildungseinrichtung nur auf einen Teilbereich ihres Leistungsangebots, darf die Bildungseinrichtung dem Unternehmer nur dann eine Bestätigung erteilen, soweit er bei ihr im begünstigten Bereich unterrichtet. <sup>5</sup>Erteilt die Bildungseinrichtung dem Unternehmer eine Bestätigung, obwohl sie selbst keine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde besitzt, oder erteilt die Bildungseinrichtung eine Bestätigung für einen Tätigkeitsbereich, für den die ihr erteilte Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde nicht gilt, ist die Steuerbefreiung für die Unterrichtsleistung des Unternehmers zu versagen.

### **113. Unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienende Leistungen**

(1) <sup>1</sup>Leistungen dienen dem Schul- und Bildungszweck dann unmittelbar, wenn dieser gerade durch die jeweils in Frage stehende Leistung erfüllt wird (BFH-Urteil vom 26. 10. 1989, V R 25/84, BStBl 1990 II S. 98). <sup>2</sup>Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG ist ausreichend, dass die darin bezeichneten Leistungen ihrer Art nach den Zielen der Berufsaus- oder der Berufsbildung dienen. <sup>3</sup>Es ist unerheblich, wem gegenüber sich der Unternehmer zivilrechtlich zur Ausführung dieser Leistungen verpflichtet hat. <sup>4</sup>Stellt der Unternehmer im Rahmen der Erteilung des Unterrichts Lehrkräfte oder für den Unterricht geeignete Räume zur Verfügung, fallen auch diese Leistungen unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG (vgl. BFH-Urteil vom 10. 6. 1999, V R 84/98, BStBl II S. 578). <sup>5</sup>Auf die Ziele der Personen, welche die Einrichtungen besuchen, kommt es nicht an. <sup>6</sup>Unerheblich ist deshalb, ob sich die Personen, an die sich die Leistungen der Einrichtung richten, tatsächlich auf einen Beruf oder eine Prüfung vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbereiten (BFH-Urteil vom 3. 5. 1989, V R 83/84, BStBl II S. 815).

(2) <sup>1</sup>Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. <sup>2</sup>Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um Nebenleistungen handelt. <sup>3</sup>Eine Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Lehrgangsteilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist, von der Schule oder der Bildungseinrichtung oder dem Lehrer für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 12. 12. 1985, V R 15/80, BStBl 1986 II S. 499).



(3) <sup>1</sup>Leistungen, die sich auf die Unterbringung und Verpflegung von Schülern beziehen, dienen dem Schul- und Bildungszweck im Regelfall nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar (BFH-Urteil vom 17. 3. 1981, VII R 84/80, BStBl II S. 746). <sup>2</sup>Diese Leistungen können aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei sein.

#### **114. Bescheinigungsverfahren für Ergänzungsschulen und andere allgemein bildende oder berufsbildende Einrichtungen**

(1) <sup>1</sup>Träger von Ergänzungsschulen und anderen allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtungen benötigen, sofern sie keine Ersatzschule im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa UStG betreiben, nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG eine Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde. <sup>2</sup>Aus dieser Bescheinigung muss sich ergeben, dass die Leistungen des Unternehmers auf einen Beruf oder auf eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. <sup>3</sup>Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend, wenn der Träger der Einrichtung kein Unternehmer oder eine in § 4 Nr. 22 UStG bezeichnete Einrichtung ist.

(2) <sup>1</sup>Die für die Erteilung der Bescheinigung zuständige Landesbehörde kann nicht nur vom Unternehmer, sondern auch von Amts wegen eingeschaltet werden (vgl. **BVerwG-Urteil vom 4. 5. 2006, 10 C 10.05, UR 2006 S. 517**); hierüber ist der Unternehmer zu unterrichten. <sup>2</sup>**Die Bescheinigung ist zwingend zu erteilen, wenn die gesetzlichen Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen (vgl. BVerwG-Urteil vom 4. 5. 2006, a.a.O.).** <sup>3</sup>**Die zuständige Landesbehörde** befindet darüber, ob und für welchen Zeitraum die Bildungseinrichtung auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereitet. <sup>4</sup>Die entsprechende Bescheinigung bindet die Finanzbehörden insoweit (vgl. BFH-Beschluss vom 6. 12. 1994, V B 52/94, BStBl 1995 II S. 913, sowie BFH-Urteil vom 24. 9. 1998, V R 3/98, BStBl 1999 II S. 147); das schließt nicht aus, dass die Finanzbehörden bei der zuständigen Landesbehörde eine Überprüfung der Bescheinigung anregen. <sup>5</sup>Die Finanzbehörden entscheiden jedoch in eigener Zuständigkeit, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit im Übrigen vorliegen. <sup>6</sup>Dazu gehören insbesondere die Voraussetzungen einer allgemein bildenden oder berufsbildenden Einrichtung (BFH-Urteil vom 3. 5. 1989, V R 83/84, BStBl II S. 815).

(3) <sup>1</sup>Erbringt der Unternehmer die dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen in mehreren Bundesländern, ist eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Bundeslands, in dem der Unternehmer steuerlich geführt wird, als für umsatzsteuerliche Zwecke ausreichend anzusehen. <sup>2</sup>Werden die Leistungen ausschließlich außerhalb dieses Bundeslands ausgeführt, genügt eine Bescheinigung der zuständigen Behörde eines der Bundesländer, in denen der Unternehmer tätig wird. <sup>3</sup>Erbringen Unternehmer Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG im Rahmen eines Franchisevertrags, muss jeder Franchisenehmer selbst bei der für ihn zuständigen Landesbehörde die Ausstellung einer Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG beantragen.

(4) Werden Leistungen erbracht, die verschiedenartigen Bildungszwecken dienen, ist der Begünstigungsnachweis im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb UStG durch getrennte Bescheinigungen, bei Fernlehrinstituten z.B. für jeden Lehrgang, zu führen.

Zu § 4 Nr. 22 UStG

#### **115. Veranstaltung wissenschaftlicher und belehrender Art**

(1) <sup>1</sup>Volkshochschulen sind Einrichtungen, die auf freiwilliger, überparteilicher und überkonfessioneller Grundlage Bildungsziele verfolgen. <sup>2</sup>Begünstigt sind auch Volkshochschulen mit gebundener Erwachsenenbildung. <sup>3</sup>Das sind Einrichtungen, die von einer festen politischen, sozialen oder weltanschaulichen Grundeinstellung ausgehen, im Übrigen aber den Kreis der Hörer nicht ausdrücklich einengen (BFH-Urteil vom 2. 8. 1962, V 37/60 U, BStBl III S. 458).

**(2) Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art sind solche, die als Erziehung von Kindern und Jugendlichen, als Schul- oder Hochschulunterricht, als Ausbildung, Fortbildung oder berufliche Umschulung zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 2006, V R 53/04, BStBl 2007 II S. 16).**

(3) <sup>1</sup>Begünstigt sind nach § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG nur Leistungen, die von den im Gesetz genannten Unternehmern erbracht werden und in Vorträgen, Kursen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art bestehen. <sup>2</sup>Es handelt sich hierbei um eine abschließende

Aufzählung, die nicht im Auslegungswege erweitert werden kann.<sup>3</sup>Vergleichbare Tätigkeiten der bei den begünstigten Unternehmern tätigen externen Dozenten fallen nicht hierunter (vgl. **BFH-Beschluss vom 12. 5. 2005, V B 146/03, BStBl II S. 714**).<sup>4</sup>Sie können unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 UStG steuerfrei sein (vgl. Abschnitt 112a).<sup>5</sup>Beherbergung und Beköstigung sind nur unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG steuerfrei (Leistungen an Jugendliche).

(4)<sup>1</sup>Zu den in § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG bezeichneten Veranstaltungen beherrschender Art gehört auf dem Gebiet des Sports die Erteilung von Sportunterricht, z.B. die Erteilung von Schwimm-, Tennis-, Reit-, Segel- und Skiunterricht.<sup>2</sup>**Tanzkurse stellen nur dann Sportunterricht dar, wenn die Teilnehmer das Tanzen als Tanzsportler in erster Linie als Wettkampf zwischen Paaren bzw. Formationen im Rahmen des Vereins- bzw. Leistungssports betreiben (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 2006, a.a.O.)**.<sup>3</sup>Der Sportunterricht ist steuerfrei, soweit er von einem Sportverein im Rahmen eines Zweckbetriebes im Sinne des § 67a AO durchgeführt wird.<sup>4</sup>Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan sowie eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich.<sup>5</sup>Die Steuerbefreiung gilt unabhängig davon, ob der Sportunterricht Mitgliedern des Vereins oder anderen Personen erteilt wird.

### 116. Andere kulturelle und sportliche Veranstaltungen

(1) Als andere kulturelle Veranstaltungen kommen z.B. Musikwettbewerbe und Trachtenfeste in Betracht.

(2)<sup>1</sup>Eine sportliche Veranstaltung ist die organisatorische Maßnahme einer begünstigten Einrichtung, die es aktiven Sportlern (nicht nur Mitgliedern des Vereins) erlaubt, Sport zu treiben.<sup>2</sup>Eine bestimmte Organisationsform oder -struktur ist für die Veranstaltung nicht notwendig (vgl. BFH-Urteil vom 25. 7. 1996, V R 7/95, BStBl 1997 II S. 154).<sup>3</sup>Es ist auch nicht erforderlich, dass Publikum teilnimmt oder ausschließlich Mitglieder sich betätigen.<sup>4</sup>Deshalb können schon das bloße Training, Sportkurse und Sportlehrgänge eine sportliche Veranstaltung sein.<sup>5</sup>Eine sportliche Veranstaltung liegt auch vor, wenn ein Sportverein im Rahmen einer anderen Veranstaltung eine sportliche Darbietung präsentiert.<sup>6</sup>Die andere Veranstaltung braucht nicht notwendigerweise die sportliche Veranstaltung eines Sportvereins zu sein (BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886).

(3)<sup>1</sup>Sportreisen sind als sportliche Veranstaltung anzusehen, wenn die sportliche Betätigung wesentlicher und notwendiger Bestandteil der Reise ist (z.B. Reise zum Wettkampfort).<sup>2</sup>Reisen, bei denen die Erholung der Teilnehmer im Vordergrund steht (Touristikreisen), zählen dagegen nicht zu den sportlichen Veranstaltungen, selbst wenn anlässlich der Reise auch Sport getrieben wird.

(4)<sup>1</sup>Eine sportliche Veranstaltung ist nicht gegeben, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf Sonderleistungen für einzelne Personen beschränkt.<sup>2</sup>Dies liegt vor, wenn die Maßnahme nur eine Nutzungsüberlassung von Sportgegenständen bzw. -anlagen oder bloße konkrete Dienstleistungen, wie z.B. die Beförderung zum Ort der sportlichen Betätigung oder ein spezielles Training für einzelne Sportler zum Gegenstand hat (BFH-Urteil vom 25. 7. 1996, a.a.O.).<sup>3</sup>Auch die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen oder von Trikotwerbung sowie die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen durch einen Sportverband sind keine sportlichen Veranstaltungen im Sinne des § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG; wegen der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes vgl. Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 1.

(5)<sup>1</sup>Teilnehmergebühren sind Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können, z.B. Startgelder und Meldegelder.<sup>2</sup>Soweit das Entgelt für die Veranstaltung in Eintrittsgeldern der Zuschauer besteht, ist die Befreiungsvorschrift nicht anzuwenden.

### Zu § 4 Nr. 23 UStG

#### 117. Beherbergung und Beköstigung von Jugendlichen

(1)<sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG ist davon abhängig, dass die Aufnahme der Jugendlichen zu Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecken erfolgt.<sup>2</sup>Sie hängt nicht davon ab, in welchem Umfang und in welcher Organisationsform die Aufnahme von Jugendlichen zu den genannten Zwecken betrieben wird; die Tätigkeit muss auch nicht der alleinige Gegenstand oder der Hauptgegenstand des Unternehmens sein (BFH-Urteil vom 24. 5. 1989, V R 127/84, BStBl II S. 912).

(2)<sup>1</sup>Die Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungsleistungen müssen dem Unternehmer, der die Jugendlichen aufgenommen hat, selbst obliegen.<sup>2</sup>Dabei ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer die Leistungen allein erbringt.<sup>3</sup>Er kann die ihm obliegenden Leistungen zur Gänze

selbst oder teilweise durch Beauftragte erbringen. <sup>4</sup>Für die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG ist es auch ausreichend, wenn der leistende Unternehmer konkrete Erziehungs-, Ausbildungs- oder Fortbildungszwecke, z.B. in seiner Satzung, festschreibt und den Leistungsempfänger vertraglich verpflichtet, sich im Rahmen seines Aufenthaltes an diesen pädagogischen Grundsätzen zu orientieren. <sup>5</sup>Der leistende Unternehmer erbringt auch in diesen Fällen – zumindest mittelbar – Leistungen im Sinne des § 4 Nr. 23 UStG, die über Beherbergungs- und Verpflegungsleistungen hinausgehen. <sup>6</sup>Der Unternehmer, der Jugendliche für Erziehungszwecke bei sich aufnimmt, muss eine Einrichtung auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung oder der Kinder- und Jugenderziehung im Sinne des **Artikel 132 Abs. 1 Buchstabe h oder i MwStSystRL** unterhalten. <sup>7</sup>Daher können – unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen des § 4 Nr. 23 UStG – die Steuerbefreiung nur Einrichtungen des öffentlichen Rechts auf dem Gebiet der Kinder- und Jugendbetreuung sowie der Kinder- und Jugenderziehung oder vergleichbare privatrechtliche Einrichtungen in Anspruch nehmen (BFH-Urteil vom 28.9.2000, V R 26/99, BStBl 2001 II S. 691); dies gilt entsprechend für Einrichtungen, die Jugendliche für die sonstigen in § 4 Nr. 23 Satz 1 UStG genannten Zwecke aufnehmen. <sup>8</sup>Einrichtungen in diesem Sinne können z.B. auch mit staatlichen Mitteln geförderte Jugendheime sein. <sup>9</sup>Die Leistungen im Zusammenhang mit der Aufnahme müssen dem in § 4 Nr. 23 UStG genannten Personenkreis tatsächlich zugute kommen. <sup>10</sup>Auf die Frage, wer Vertragspartner des Unternehmers und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es nicht an. <sup>11</sup>Dem Kantinenpächter einer berufsbildenden oder schulischen Einrichtung steht für die Abgabe von Speisen und Getränken an Schüler und Lehrpersonal die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 23 UStG nicht zu, weil er allein mit der Bewirtung der Schüler diese nicht zur Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung bei sich aufnimmt (vgl. BFH-Beschluss vom 26. 7. 1979, V B 15/79, BStBl II S. 721). <sup>12</sup>Die Befreiung ist aber möglich, wenn die Beköstigung im Rahmen der Aufnahme der Jugendlichen zu den begünstigten Zwecken zum Beispiel von der Bildungseinrichtung selbst erbracht wird.

(3) <sup>1</sup>Der Begriff „Aufnahme“ ist nicht an die Voraussetzung gebunden, dass die Jugendlichen Unterkunft während der Nachtzeit und volle Verpflegung erhalten. <sup>2</sup>Unter die Befreiung fallen deshalb grundsätzlich auch Kindergärten, Kindertagesstätten oder Halbtags-Schülerheime. <sup>3</sup>Zu den begünstigten Leistungen gehören neben der Beherbergung und Beköstigung insbesondere die Beaufsichtigung der häuslichen Schularbeiten und die Freizeitgestaltung durch Basteln, Spiele und Sport (BFH-Urteil vom 19. 12. 1963, V 83/61 U, BStBl 1964 III S. 110).

(4) <sup>1</sup>Die Erziehungs-, Ausbildungs- und Fortbildungszwecke umfassen nicht nur den beruflichen Bereich, sondern die gesamte geistige, sittliche und körperliche Erziehung und Fortbildung von Jugendlichen (vgl. BFH-Urteil vom 21. 11. 1974, II R 107/68, BStBl 1975 II S. 389). <sup>2</sup>Hierzu gehört u.a. auch die sportliche Erziehung. <sup>3</sup>Die Befreiungsvorschrift gilt deshalb sowohl bei Sportlehrgängen für Berufssportler als auch bei solchen für Amateursportler. <sup>4</sup>Bei Kindergärten, Kindertagesstätten und Kinderheimen kann ein Erziehungszweck angenommen werden, wenn die Aufnahmedauer mindestens einen Monat beträgt.

(5) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.

#### Zu § 4 Nr. 24 UStG

##### **118. Jugendherbergswesen**

(1) Nach Satz 1 der Vorschrift des § 4 Nr. 24 UStG sind folgende Unternehmer begünstigt:

1. das Deutsche Jugendherbergswerk, Hauptverband für Jugendwandern und Jugendherbergen e.V. (DJH), und die ihm angeschlossenen Landes-, Kreis- und Ortsverbände;
2. kommunale, kirchliche und andere Träger von Jugendherbergen, die dem DJH als Mitglied angeschlossen sind und deren Häuser im Deutschen Jugendherbergsverzeichnis als Jugendherbergen ausgewiesen sind;
3. die Pächter der Jugendherbergen, die von den in den Nummern 1 und 2 genannten Unternehmern unterhalten werden;
4. die Herbergseltern, soweit sie einen Teil der Jugendherberge, insbesondere die Kantine, auf eigene Rechnung betreiben.

(2) Die in Absatz 1 genannten Unternehmer erbringen folgende Leistungen:

1. die Beherbergung und die Beköstigung in Jugendherbergen einschließlich der Lieferung von Lebensmitteln und alkoholfreien Getränken außerhalb der Tagesverpflegung (Zusatz- und Wanderverpflegung);

2. die Durchführung von Freizeiten, Wanderfahrten und Veranstaltungen, die dem Sport, der Erholung oder der Bildung dienen;
3. die Lieferungen von Schlafsäcken und die Überlassung von Schlafsäcken und Bettwäsche zum Gebrauch;
4. die Überlassung von Rucksäcken, Fahrrädern und Fotoapparaten zum Gebrauch;
5. die Überlassung von Spiel- und Sportgeräten zum Gebrauch sowie die Gestattung der Telefonbenutzung in Jugendherbergen;
6. die Lieferungen von Wanderkarten, Wanderbüchern und von Ansichtskarten mit Jugendherbergsmotiven;
7. die Lieferungen von Jugendherbergsverzeichnissen, Jugendherbergskalendern, Jugendherbergschriften und von Wimpeln und Abzeichen mit dem Emblem des DJH oder des Internationalen Jugendherbergswerks (IYHF);
8. die Lieferungen der für den Betrieb von Jugendherbergen erforderlichen und vom Hauptverband oder von den Landesverbänden zentral beschafften Einrichtungsgegenstände.

(3) <sup>1</sup>Die in Absatz 2 bezeichneten Leistungen dienen unmittelbar den Satzungszwecken der begünstigten Unternehmer und sind daher steuerfrei, wenn

1. <sup>1</sup>die Leistungen in den Fällen des Absatzes 2 Nr. 1 bis 6 an folgende Personen bewirkt werden:
  - a) Jugendliche; Jugendliche in diesem Sinne sind alle Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres,
  - b) andere Personen, wenn sie sich in der Ausbildung oder Fortbildung befinden und Mitglied einer geführten Gruppe sind,
  - c) Leiter und Betreuer von Gruppen, deren Mitglieder die in den Buchstaben a und b genannten Jugendlichen oder anderen Personen sind,
  - d) <sup>1</sup>wandernde Familien mit Kindern. <sup>2</sup>Hierunter fallen alle Inhaber von Familienmitgliedsausweisen in Begleitung von eigenen oder anderen minderjährigen Kindern.

<sup>2</sup>Soweit die Leistungen in geringem Umfang auch an andere Personen erbracht werden, ist die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nicht zu beanstanden. <sup>3</sup>Von einem geringen Umfang ist auszugehen, wenn die Leistungen an diese Personen nicht mehr als 2 % der in Absatz 2 Nr. 1 bis 6 bezeichneten Leistungen betragen;

2. die Leistungen im Fall des Absatzes 2 Nr. 8 an die in Absatz 1 genannten Unternehmer bewirkt werden.

<sup>2</sup>Die Steuerfreiheit der in Absatz 2 Nr. 7 bezeichneten Leistungen ist nicht von der Lieferung an bestimmte Personen oder Einrichtungen abhängig.

(4) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.

(5) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 24 Satz 2 UStG gilt die Steuerbefreiung auch für andere Vereinigungen, die gleiche Aufgaben unter denselben Voraussetzungen erfüllen. <sup>2</sup>Hierbei ist es insbesondere erforderlich, dass die Unterkunftsstätten der anderen Vereinigungen nach der Satzung und ihrer tatsächlichen Durchführung überwiegend Jugendlichen dienen. <sup>3</sup>Zu den hiernach begünstigten „anderen Vereinigungen“ gehören der Touristenverein „Natur Freunde Deutschlands Verband für Umweltschutz, sanften Tourismus, Sport und Kultur Bundesgruppe Deutschland e.V.“ und die ihm angeschlossenen Landesverbände, Bezirke und Ortsgruppen sowie die Pächter der von diesen Unternehmern unterhaltenen Naturfreundehäuser. <sup>4</sup>Die Absätze 2 bis 4 gelten entsprechend.

#### Zu § 4 Nr. 25 UStG

##### **119. Leistungen im Rahmen der Jugendhilfe**

(1) Die Abgrenzung des Kreises der begünstigten Träger richtet sich nach SGB VIII.

(2) <sup>1</sup>Die Umsätze der begünstigten Träger aus der Durchführung von Lehrgängen, Freizeiten, Zeltlagern, Fahrten, Treffen sowie aus Veranstaltungen, die dem Sport oder der Erholung dienen, sind nur steuerfrei, wenn sie den Jugendlichen (das sind im Sinne des Gesetzes Personen vor Vollendung des 27. Lebensjahres) oder Mitarbeitern in der Jugendhilfe unmittelbar zu Gute kommen. <sup>2</sup>Die Jugendlichen oder Mitarbeiter brauchen dabei nicht Vertragspartner der begünstigten Träger zu sein.

<sup>3</sup>Die Vereinbarungen über die Teilnahme von Jugendlichen an Veranstaltungen der oben genannten

Art können auch zwischen den begünstigten Trägern und Dritten, z.B. Industrieunternehmen, getroffen werden (vgl. Abschnitt 117 Abs. 2).<sup>4</sup>Die begünstigten Träger sind auch mit Umsätzen steuerfrei, die sie bei den im Rahmen ihres Aufgabenkreises durchgeführten Jugendtanzveranstaltungen erzielen.

(3) <sup>1</sup>Unter dem Begriff des Lehrgangs ist der nach einem bestimmten Stunden- und Stoffplan erteilte Unterricht auf einem bestimmten Sachgebiet zu verstehen. <sup>2</sup>Der Unterricht kann sowohl in der Form des Gruppenunterrichts als auch in der Form des Einzelunterrichts erteilt werden. <sup>3</sup>Nicht erforderlich ist eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung oder die Erteilung eines Zeugnisses.

(4) <sup>1</sup>Der Begriff der Veranstaltung, die dem Sport dient, umfasst alle Tätigkeiten, durch die die Ausbildung und Fortbildung in einer Sportart und auch die Ausübung des Sports unmittelbar gefördert werden. <sup>2</sup>Der auf dem Gebiet des Sports erteilte Unterricht jeglicher Art ist deshalb im Sinne der Vorschrift eine Veranstaltung, die dem Sport dient. <sup>3</sup>Ein bestimmter Stunden- und Stoffplan und eine von den Teilnehmern abzulegende Prüfung sind nicht erforderlich.

(5) <sup>1</sup>Der Sportunterricht der Vereine, z.B. Unterricht im Reiten, Tennis, Skilaufen, Schwimmen und Segeln, kann unter die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG fallen. <sup>2</sup>Bei dem Sportunterricht muss es sich um eine Betätigung der dem betreffenden Sportverein angeschlossenen Jugendgruppe handeln. <sup>3</sup>Außerdem muss der Sportunterricht den Jugendlichen unmittelbar zugute kommen. <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass die Jugendlichen Mitglieder des Vereins und der Jugendgruppe sind. <sup>5</sup>Ferner ist es als unschädlich anzusehen, wenn an dem Sportunterricht auch Personen teilnehmen, die das 27. Lebensjahr vollendet haben. <sup>6</sup>Soweit allerdings der Sportunterricht diesen Personen erteilt wird, findet die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 25 UStG keine Anwendung. <sup>7</sup>Es kommt aber eine Befreiung unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 22 Buchstabe a UStG in Betracht (vgl. Abschnitt 115 Abs. 4).

(6) Hinsichtlich des Begriffs der Vergütung für geleistete Dienste wird auf Abschnitt 103 Abs. 7 hingewiesen.

(7) <sup>1</sup>Die Leistungen der freiberuflich tätigen Familienhelfer und der im Rahmen der Sozialpädagogischen Familienhilfe tätigen Vereine sind nicht nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerfrei. <sup>2</sup>Es kann aber unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 18 UStG eine Befreiung möglich sein (vgl. Abschnitt 103).

(8) <sup>1</sup>Werden die im Absatz 2 Satz 1 genannten Leistungen von Soziokulturellen Zentren ausgeführt, sind sie nach § 4 Nr. 25 UStG umsatzsteuerfrei, wenn die Einrichtung ein begünstigter Träger ist und die Leistungen den Jugendlichen zugute kommen. <sup>2</sup>Eine Befreiung ist aber für die Leistungen ausgeschlossen, die auch von anderen Unternehmern erbracht werden können. <sup>3</sup>Deshalb sind beispielsweise der Betrieb einer Cafeteria, einer Diskothek sowie Filmvorführungen nicht befreit.

#### Zu § 4 Nr. 26 UStG

### 120. Ehrenamtliche Tätigkeit

(1) <sup>1</sup>Unter ehrenamtlicher Tätigkeit ist die Mitwirkung natürlicher Personen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben zu verstehen, die auf Grund behördlicher Bestellung außerhalb eines haupt- oder nebenamtlichen Dienstverhältnisses stattfindet und für die lediglich eine Entschädigung besonderer Art gezahlt wird (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1987, X R 7/82, BStBl 1988 II S. 384). <sup>2</sup>Hierzu rechnen neben den in einem Gesetz ausdrücklich als solche genannten Tätigkeiten auch die, die man im allgemeinen Sprachgebrauch herkömmlicher Weise als ehrenamtlich bezeichnet. <sup>3</sup>Danach kann auch die Tätigkeit eines Mitgliedes im Aufsichtsrat einer Genossenschaft (BFH-Urteil vom 27. 7. 1972, V R 33/72, BStBl II S. 844) oder die Tätigkeit eines Ratsmitgliedes im Aufsichtsrat einer kommunalen Eigengesellschaft (BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 86/92, BStBl II S. 773) eine ehrenamtliche Tätigkeit im Sinne der Befreiungsvorschrift sein.

(2) <sup>1</sup>Die ehrenamtlichen Tätigkeiten für juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen nur dann unter **§ 4 Nr. 26** Buchstabe a **UStG**, wenn sie für deren nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt werden. <sup>2</sup>Es muss sich also um die Ausübung einer ehrenamtlichen Tätigkeit für den öffentlich-rechtlichen Bereich handeln. <sup>3</sup>Wird die ehrenamtliche Tätigkeit für den Betrieb gewerblicher Art einer Körperschaft des öffentlichen Rechts ausgeübt, kann sie deshalb nur unter den Voraussetzungen des **§ 4 Nr. 26** Buchstabe b **UStG** steuerfrei belassen werden (BFH-Urteil vom 4. 4. 1974, V R 70/73, BStBl II S. 528).

(3) Die Mitwirkung von Rechtsanwälten in Rechtsberatungsdiensten ist keine ehrenamtliche Tätigkeit, weil die Rechtsanwälte in diesen Fällen nicht außerhalb ihres Hauptberufs tätig werden.

(4) <sup>1</sup>Geht in Fällen des § 4 Nr. 26 Buchstabe b UStG das Entgelt über einen Auslagenersatz und eine angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis hinaus, besteht in vollem Umfang Steuerpflicht.

<sup>2</sup>Was als angemessene Entschädigung für Zeitversäumnis anzusehen ist, muss nach den Verhältnissen des Einzelfalls beurteilt werden. <sup>3</sup>Dabei sind insbesondere die berufliche Stellung des ehrenamtlich Tätigen und sein Verdienstaussfall zu berücksichtigen.

#### Zu § 4 Nr. 27 UStG

### **121. Gestellung von Mitgliedern geistlicher Genossenschaften und Angehörigen von Mutterhäusern**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung kommt nur für die Gestellung von Mitgliedern oder Angehörigen der genannten Einrichtungen in Betracht. <sup>2</sup>Für die Gestellung von Personen, die lediglich Arbeitnehmer dieser Einrichtungen sind, kann die Steuerbefreiung nicht in Anspruch genommen werden.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass die Personalgestellung für gemeinnützige, mildtätige, kirchliche oder schulische Zwecke erfolgt. <sup>2</sup>Die Frage ist nach den Vorschriften der §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen. <sup>3</sup>In Betracht kommen insbesondere die Gestellung von Schwestern an Krankenhäuser und Altenheime sowie die Gestellung von Ordensangehörigen an Kirchengemeinden. <sup>4</sup>Schulische Zwecke werden bei der Gestellung von Lehrern an Schulen für die Erteilung von Unterricht verfolgt. <sup>5</sup>Dies gilt für die Erteilung von Unterricht jeder Art, also nicht nur für die Erteilung von Religionsunterricht.

### **121a. Gestellung von land- und forstwirtschaftlichen Arbeitskräften sowie Gestellung von Betriebshelfern und Haushaltshilfen**

(1) <sup>1</sup>Steuerfrei sind insbesondere Leistungen land- und forstwirtschaftlicher Selbsthilfeeinrichtungen – Betriebshilfs- und Dorfhelferinnendienste –, die in der Regel in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins betrieben werden. <sup>2</sup>Die Vorschrift des § 4 Nr. 27 Buchstabe b UStG unterscheidet zwischen unmittelbaren Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe und Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung.

#### Unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe

(2) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe kann nur von juristischen Personen des privaten oder öffentlichen Rechts – z.B. eingetragenen Vereinen oder Genossenschaften – beansprucht werden, nicht aber von Einzelunternehmern oder Personengesellschaften. <sup>2</sup>Befreit ist nur die Gestellung land- und forstwirtschaftlicher Arbeitskräfte. <sup>3</sup>Die Arbeitskräfte müssen unmittelbar land- und forstwirtschaftlichen Unternehmern für deren land- und forstwirtschaftliche Betriebe im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG gestellt werden. <sup>4</sup>Indessen hängt die Steuerbefreiung nicht davon ab, ob die Kosten für die Ersatzkräfte von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung erstattet werden.

(3) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat nachzuweisen, dass die Arbeitskräfte für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb mit höchstens drei Vollarbeitskräften gestellt worden sind. <sup>2</sup>Dieser Nachweis kann durch eine schriftliche Bestätigung des betreffenden Land- und Forstwirts geführt werden. <sup>3</sup>Darüber hinaus ist nachzuweisen, dass die gestellte Arbeitskraft den Ausfall des Betriebsinhabers oder eines voll mitarbeitenden Familienangehörigen wegen Krankheit, Unfalls, Schwangerschaft, eingeschränkter Erwerbsfähigkeit oder Todes überbrückt. <sup>4</sup>Für diesen Nachweis sind entsprechende Bescheinigungen oder Bestätigungen Dritter – z.B. ärztliche Bescheinigungen, Bescheinigungen der Krankenhäuser und Heilanstalten oder Bestätigungen der Sozialversicherungsträger – erforderlich.

#### Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung

(4) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 27 Buchstabe b UStG umfasst weiterhin die Gestellung von Betriebshelfern und Haushaltshilfen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung (Berufsgenossenschaften, Krankenkassen, Rentenversicherungsträger, landwirtschaftliche Alterskassen). <sup>2</sup>Diese Träger sind verpflichtet, ihren Mitgliedern in bestimmten Nottfällen – z.B. bei einem Arbeitsunfall, einem Krankenhausaufenthalt oder einer Heilanstaltspflege – Haushaltshilfe oder Betriebshilfe zu gewähren. <sup>3</sup>Sie bedienen sich dabei anderer Unternehmer – z.B. der Betriebshilfsdienste und der Dorfhelferinnendienste – und lassen sich von diesen die erforderlichen Ersatzkräfte zur Verfügung stellen. <sup>4</sup>Die Unternehmer, die Ersatzkräfte zur Verfügung stellen, erbringen damit steuerfreie Leistungen an die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung. <sup>5</sup>Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es dabei nicht an.

(5) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach Absatz 4 ist nicht anwendbar, wenn es die gesetzlichen Träger der Sozialversicherung ihren Mitgliedern überlassen, die Ersatzkräfte selbst zu beschaffen, und ihnen lediglich die dadurch entstandenen Kosten erstatten. <sup>2</sup>In diesen Fällen kann aber die Steuerbefreiung für unmittelbare Leistungen an land- und forstwirtschaftliche Betriebe (Absätze 2 und 3) in Betracht kommen.

Zu § 4 Nr. 28 UStG

### 122. Lieferung bestimmter Gegenstände

(1) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 28 UStG ist die Lieferung von Gegenständen befreit, die der Unternehmer ausschließlich für Tätigkeiten verwendet, die nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfrei sind. <sup>2</sup>Diese Voraussetzungen müssen während des gesamten Verwendungszeitraumes vorgelegen haben.

Beispiel:

Ein Arzt veräußert Einrichtungsgegenstände, die ausschließlich seiner nach § 4 Nr. 14 UStG steuerfreien Tätigkeit gedient haben.

<sup>3</sup>§ 4 Nr. 28 UStG ist weder unmittelbar noch entsprechend auf sonstige Leistungen anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 75/94, BStBl II S. 746).

(2) <sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 28 UStG auch in den Fällen in Anspruch genommen werden, in denen der Unternehmer die Gegenstände in geringfügigem Umfang (höchstens 5 %) für Tätigkeiten verwendet hat, die nicht nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG befreit sind. <sup>2</sup>Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Unternehmer für diese Gegenstände darauf verzichtet, einen anteiligen Vorsteuerabzug vorzunehmen.

(3) <sup>1</sup>Nach § 4 Nr. 28 UStG ist auch die Lieferung von Gegenständen befreit, für die der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung kommt hiernach nur in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Lieferung die Vorsteuer für die gesamten Anschaffungs- oder Herstellungskosten einschließlich der Nebenkosten und der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten nicht abgezogen werden konnte.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer veräußert im Jahr 2 Einrichtungen seines Gästehauses. <sup>2</sup>Ein Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten, die auf die Einrichtungen entfallen, war im Jahr 1 nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ausgeschlossen. <sup>3</sup>Die Lieferung der Einrichtungsgegenstände im Jahr 2 ist hiernach steuerfrei.

(4) <sup>1</sup>Die Lieferung von Gegenständen ist auch dann nach § 4 Nr. 28 UStG befreit, wenn die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in der Zeit bis zum 31. 3. 1999 als Repräsentationsaufwendungen der Besteuerung des Eigenverbrauchs unterworfen waren und für die Zeit nach dem 31. 3. 1999 eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 5 UStG vorgenommen wurde. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung kommt hiernach nur in Betracht, wenn im Zeitpunkt der Lieferung der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung, Herstellung oder Einfuhr des Gegenstands im Ergebnis durch die Besteuerung als Eigenverbrauch oder durch die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG vollständig ausgeglichen worden ist. <sup>3</sup>Dies bedeutet, dass die Steuer für den Eigenverbrauch und die Vorsteuerberichtigung angemeldet und entrichtet sein muss.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer U hat ein Segelschiff für 100 000 € zuzüglich Umsatzsteuer erworben. <sup>2</sup>Er verkauft es im Kalenderjahr 2004. <sup>3</sup>Bis zum 31. 3. 1999 hat er die Aufwendungen für das Schiff als Repräsentationsaufwendungen der Eigenverbrauchsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe c UStG 1993 unterworfen. <sup>4</sup>Für die Zeit nach dem 31. 3. 1999 bis zum 31. 12. 2003 nimmt er eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 5 UStG vor. <sup>5</sup>Die Steuer für den Aufwendungs-eigenverbrauch und die Vorsteuerberichtigung nach § 17 UStG ist vollständig entrichtet worden. <sup>6</sup>Das Schiff ist mit Ablauf des 31. 12. 2003 vollständig abgeschrieben.

<sup>7</sup>Der Verkauf im Kalenderjahr 2004 ist nach § 4 Nr. 28 UStG steuerfrei.

(5) Absatz 4 gilt entsprechend für die Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.

Zu § 4a UStG  
(§ 24 UStDV)

### 123. Vergütungsberechtigte

Vergütungsberechtigte nach § 4a Abs. 1 UStG sind:

1. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des KStG, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO), insbesondere auch die in § 23 UStDV aufgeführten amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege, und
2. juristische Personen des öffentlichen Rechts (vgl. Abschnitt 23).

### 124. Voraussetzungen für die Vergütung

(1) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen für die Vergütung (§ 4a Abs. 1 UStG) sind nicht erfüllt, wenn die Lieferung des Gegenstands an den Vergütungsberechtigten nicht der Umsatzsteuer unterlegen hat. <sup>2</sup>Dies ist z.B. der Fall bei steuerfreien Lieferungen, bei Lieferungen durch Privatpersonen sowie bei unentgeltlichen Lieferungen, zu denen insbesondere Sachspenden gehören. <sup>3</sup>Unbeachtlich ist, ob die der Lieferung an den Vergütungsberechtigten vorausgegangene Lieferung umsatzsteuerpflichtig gewesen ist.

(2) <sup>1</sup>Ist in der Rechnung ein zu niedriger Steuerbetrag ausgewiesen, ist nur dieser Betrag zu vergüten. <sup>2</sup>Bei einem zu hohen Steuerausweis wird die Vergütung nur bis zur Höhe der für den betreffenden Umsatz gesetzlich vorgeschriebenen Steuer gewährt. <sup>3</sup>Ausgeschlossen ist die Vergütung der Steuer außerdem in den Fällen eines unberechtigten Steuerausweises nach § 14c Abs. 2 UStG, z.B. bei Lieferungen durch Privatpersonen oder durch Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG.

(3) <sup>1</sup>Die Vergütung kann erst beantragt werden, wenn der Kaufpreis einschließlich Umsatzsteuer für den erworbenen Gegenstand in voller Höhe gezahlt worden ist. <sup>2</sup>Abschlags- oder Teilzahlungen genügen nicht. <sup>3</sup>Bei einem vorher eingeführten Gegenstand ist es erforderlich, dass die für die Einfuhr geschuldete Einfuhrumsatzsteuer entrichtet ist. <sup>4</sup>Schuldet die juristische Person die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb, muss diese entrichtet worden sein.

(4) <sup>1</sup>Die Vergütung ist nur zu gewähren, wenn der ausgeführte Gegenstand im Drittlandsgebiet (§ 1 Abs. 2a Satz 3 UStG) verbleibt und dort zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken verwendet wird. <sup>2</sup>Der Vergütungsberechtigte muss diese Zwecke im Drittlandsgebiet nicht selbst – z.B. mit eigenen Einrichtungen und Hilfskräften – erfüllen. <sup>3</sup>Es reicht aus, wenn der Gegenstand einem Empfänger im Drittlandsgebiet übereignet wird – z.B. einer nationalen oder internationalen Institution –, der ihn dort zu den begünstigten Zwecken verwendet.

(5) <sup>1</sup>Ist die Verwendung der ausgeführten Gegenstände zu den nach § 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG begünstigten Zwecken vorgesehen (vgl. Absatz 9), kann die Vergütung schon beansprucht werden, wenn die Gegenstände zunächst im Drittlandsgebiet – z.B. in einem Freihafen – eingelagert werden. <sup>2</sup>Nicht zu gewähren ist die Vergütung bei einer zugelassenen vorübergehenden Freihafenlagerung nach § 12a EUSTBV. <sup>3</sup>Werden Gegenstände im Anschluss an eine vorübergehende Freihafenlagerung einer begünstigten Verwendung im Drittlandsgebiet zugeführt, kann die Vergütung von diesem Zeitpunkt an beansprucht werden.

(6) <sup>1</sup>Humanitär im Sinne des § 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG ist nicht nur die Beseitigung und Milderung besonderer Notlagen, sondern auch die Verbesserung der wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse und der Umweltbedingungen. <sup>2</sup>Karitative Zwecke werden verfolgt, wenn anderen selbstlose Hilfe gewährt wird. <sup>3</sup>Erzieherischen Zwecken (vgl. Abschnitt 117 Abs. 4) dienen auch Gegenstände, die für die berufliche und nichtberufliche Aus- und Weiterbildung einschließlich der Bildungsarbeit auf politischem, weltanschaulichem, künstlerischem und wissenschaftlichem Gebiet verwendet werden. <sup>4</sup>Es ist davon auszugehen, dass die steuerbegünstigten Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO zugleich auch den in § 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG bezeichneten Verwendungszwecken entsprechen.

(7) <sup>1</sup>Die ausgeführten Gegenstände brauchen nicht für Gruppen von Menschen verwendet zu werden; sie können auch Einzelpersonen im Drittlandsgebiet überlassen werden. <sup>2</sup>Eine Vergütung kann deshalb z.B. für die Versendung von Lebensmitteln, Medikamenten oder Bekleidung an Privatpersonen in Betracht kommen.



(8) Bei Körperschaften, die steuerbegünstigte Zwecke verfolgen, stehen der Erwerb oder die Einfuhr und die Ausfuhr im Rahmen eines Zweckbetriebs (§§ 65 bis 68 AO) dem Anspruch auf Vergütung nicht entgegen.

(9) Eine Vergütung der Umsatzsteuer ist ausgeschlossen, wenn der Vergütungsberechtigte die Gegenstände vor der Ausfuhr in das Drittland im Inland genutzt hat.

### 125. Nachweis der Voraussetzungen

(1) <sup>1</sup>Der Nachweis, dass die Voraussetzungen für die Vergütung vorliegen (§ 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 UStG, § 24 Abs. 2 und 3 UStDV), ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung. <sup>2</sup>Als Belege für den Ausfuhrnachweis (vgl. § 24 Abs. 2 UStDV) kommen insbesondere Frachtbriefe, Konnossemente, Posteinlieferungsscheine oder deren Doppelstücke sowie Spediteurbescheinigungen in Betracht (vgl. Abschnitte 131 bis 135).

(2) Für den buchmäßigen Nachweis der Voraussetzungen (vgl. § 24 Abs. 3 UStDV) ist folgendes zu beachten:

1. Zur Bezeichnung des Lieferers genügt es im Allgemeinen, seinen Namen aufzuzeichnen.
2. <sup>1</sup>Wird der Gegenstand von dem Vergütungsberechtigten selbst zu begünstigten Zwecken verwendet, ist als Empfänger die Anschrift der betreffenden Stelle des Vergütungsberechtigten im Drittlandsgebiet anzugeben. <sup>2</sup>Werden ausgeführte Gegenstände von Hilfskräften des Vergütungsberechtigten im Drittlandsgebiet Einzelpersonen übergeben – z.B. Verteilung von Lebensmitteln, Medikamenten und Bekleidung –, ist lediglich der Ort aufzuzeichnen, an dem die Übergabe vorgenommen wird.
3. Bei Zweifeln über den Verwendungszweck im Drittlandsgebiet kann die begünstigte Verwendung durch eine Bestätigung einer staatlichen Stelle oder einer internationalen Organisation nachgewiesen werden.
4. <sup>1</sup>Statt des Ausfuhrtags kann auch der Kalendermonat aufgezeichnet werden, in dem der Gegenstand ausgeführt worden ist. <sup>2</sup>Bei einer vorübergehenden Freihafenlagerung, an die sich eine begünstigte Verwendung der ausgeführten Gegenstände im Drittlandsgebiet anschließt (vgl. Abschnitt 124 Abs. 5), ist zusätzlich der Zeitpunkt (Tag oder Kalendermonat) des Beginns der begünstigten Verwendung aufzuzeichnen.
5. Zum Nachweis, dass die Umsatzsteuer bezahlt oder die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet wurde, ist in den Aufzeichnungen auf die betreffende Rechnung und den Zahlungsbeleg bzw. auf den Beleg über die Einfuhrumsatzsteuer hinzuweisen.
6. <sup>1</sup>Ändert sich die Umsatzsteuer – z.B. durch die Inanspruchnahme eines Skontos, durch die Gewährung eines nachträglichen Rabatts, durch eine Preisherabsetzung oder durch eine Nachberechnung –, sind der Betrag der Entgeltsänderung und der Betrag, um den sich die Umsatzsteuer erhöht oder vermindert, aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Ist die Festsetzung der Einfuhrumsatzsteuer nachträglich geändert worden, muss neben dem Betrag, um den sich die Einfuhrumsatzsteuer verringert oder erhöht hat, ggf. der Betrag aufgezeichnet werden, um den sich die Bemessungsgrundlage der Einfuhrumsatzsteuer geändert hat. <sup>3</sup>Aufzuzeichnen sind darüber hinaus erlassene oder erstattete Einfuhrumsatzsteuerbeträge.

### 126. Antragsverfahren

(1) <sup>1</sup>Die Vergütung ist nur auf Antrag zu gewähren (§ 4a Abs. 1 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Bestandteil des Vergütungsantrags ist eine Anlage, in der die Ausfuhren einzeln aufzuführen sind. <sup>3</sup>In der Anlage sind auch nachträgliche Minderungen von Vergütungsansprüchen anzugeben, die der Vergütungsberechtigte bereits mit früheren Anträgen geltend gemacht hat.

(2) <sup>1</sup>Der Vergütungsantrag ist bei dem Finanzamt einzureichen, in dessen Bezirk der Vergütungsberechtigte seinen Sitz hat. <sup>2</sup>Der Antrag ist bis zum Ablauf des Kalenderjahrs zu stellen, das dem Kalenderjahr folgt, in dem der Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt ist (§ 24 Abs. 1 Satz 1 UStDV). <sup>3</sup>Die Antragsfrist kann nicht verlängert werden (Ausschlussfrist). <sup>4</sup>Bei Versäumung der Antragsfrist kann unter den Voraussetzungen des § 110 AO allenfalls Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. <sup>5</sup>Ist der ausgeführte Gegenstand zunächst im Rahmen einer zugelassenen Freihafenlagerung nach § 12a EUStBV vorübergehend in einem Freihafen gelagert worden, ist für die Antragsfrist der Zeitpunkt des Beginns der begünstigten Verwendung des Gegenstands maßgebend.

## 127. Wiedereinfuhr von Gegenständen

<sup>1</sup>Wiedereingeführte Gegenstände, für die bei der Ausfuhr eine Vergütung nach § 4a UStG gewährt worden ist, sind nicht als Rückwaren einfuhrumsatzsteuerfrei (§ 12 Nr. 3 EUStBV). <sup>2</sup>Vergütungsberechtigte müssen deshalb bei der Wiedereinfuhr von Gegenständen erklären, ob der betreffende Gegenstand zur Verwendung für humanitäre, karitative oder erzieherische Zwecke in das Drittlandsgebiet ausgeführt und dafür die Vergütung beansprucht worden ist.

### Zu § 4b UStG

#### 127a. Steuerbefreiung beim innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4b UStG setzt einen innergemeinschaftlichen Erwerb voraus. <sup>2</sup>Durch § 4b Nr. 1 und 2 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb bestimmter Gegenstände, deren Lieferung im Inland steuerfrei wäre, von der Umsatzsteuer befreit. <sup>3</sup>Danach ist steuerfrei insbesondere der innergemeinschaftliche Erwerb von:

- a) Gold durch Zentralbanken – z.B. durch die Deutsche Bundesbank – (Abschnitt 51),
- b) gesetzlichen Zahlungsmitteln (Abschnitt 59),
- c) Wasserfahrzeugen, die nach ihrer Bauart dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind (Abschnitt 145 Abs. 3).

(2) <sup>1</sup>Nach § 4b Nr. 3 UStG ist der innergemeinschaftliche Erwerb der Gegenstände, deren Einfuhr steuerfrei wäre, von der Steuer befreit. <sup>2</sup>Der Umfang dieser Steuerbefreiung ergibt sich zu einem wesentlichen Teil aus der EUStBV. <sup>3</sup>Danach ist z.B. der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen mit geringem Wert (bis zu 22 €) pro Sendung (z.B. Zeitschriften und Bücher) steuerfrei.

(3) <sup>1</sup>§ 4b Nr. 4 UStG befreit den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die der Unternehmer für Umsätze verwendet, für die der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 3 UStG nicht eintritt (z.B. für steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen, steuerfreie Ausfuhrlieferungen oder nicht umsatzsteuerbare Lieferungen im Drittlandsgebiet). <sup>2</sup>Es wird jedoch nicht beanstandet, wenn in diesen Fällen der innergemeinschaftliche Erwerb steuerpflichtig behandelt wird.

### Zu § 6 UStG

(§§ 8 bis 11 und 13 bis 17 UStDV)

#### 128. Ausfuhrlieferungen

(1) <sup>1</sup>Hat der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet, braucht der Abnehmer kein ausländischer Abnehmer zu sein (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung kann deshalb in diesen Ausfuhrfällen z.B. auch für die Lieferungen an Abnehmer in Anspruch genommen werden, die ihren Wohnort oder Sitz im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten haben. <sup>3</sup>Das gilt auch für Lieferungen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand auf die Insel Helgoland oder in das Gebiet von Büsingen befördert oder versendet hat, weil diese Gebiete umsatzsteuerrechtlich nicht zum Inland im Sinne des § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG gehören und auch nicht zu den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten zählen.

(2) <sup>1</sup>Hat der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet – außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete – befördert oder versendet (Abholfall), muss er ein ausländischer Abnehmer sein (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). <sup>2</sup>Zum Begriff des ausländischen Abnehmers wird auf Abschnitt 129 hingewiesen.

(3) <sup>1</sup>Haben der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, d.h. in einen Freihafen oder in die Gewässer oder Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie befördert oder versendet, kommt die Steuerbefreiung (§ 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) in Betracht, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens erworben hat (vgl. Abschnitt 192 Abs. 21). <sup>2</sup>Bei der Lieferung eines einheitlichen Gegenstands, z.B. eines Kraftfahrzeugs, ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass der Abnehmer den Gegenstand dann für Zwecke seines Unternehmens erwirbt,

wenn der unternehmerische Verwendungszweck zum Zeitpunkt des Erwerbs überwiegt.<sup>3</sup> Bei der Lieferung von vertretbaren Sachen, die der Abnehmer sowohl für unternehmerische als auch für nichtunternehmerische Zwecke erworben hat, ist der Anteil, der auf den unternehmerischen Erwerbzzweck entfällt, durch eine Aufteilung entsprechend den Erwerbzzwecken zu ermitteln.<sup>4</sup> Bei ausländischen Abnehmern, die keine Unternehmer sind, muss der Gegenstand in das übrige Drittlandsgebiet gelangen.

(4) Liegt ein Reihengeschäft vor, kann nur die Beförderungs- oder Versandungslieferung (vgl. Abschnitt 31a Abs. 14) unter den Voraussetzungen des § 6 UStG als Ausfuhrlieferung steuerfrei sein.

(5)<sup>1</sup> Der Gegenstand der Lieferung kann durch einen Beauftragten oder mehrere Beauftragte vor der Ausfuhr sowohl im Inland als auch in einem anderen EU-Mitgliedstaat bearbeitet oder verarbeitet worden sein.<sup>2</sup> Es kann sich nur um Beauftragte des Abnehmers oder eines folgenden Abnehmers handeln.<sup>3</sup> Erteilt der liefernde Unternehmer oder ein vorangegangener Lieferer den Bearbeitungs- oder Verarbeitungsauftrag, ist die Ausführung dieses Auftrags ein der Lieferung des Unternehmers vorgelagerter Umsatz.<sup>4</sup> Gegenstand der Lieferung des Unternehmers ist in diesem Fall der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand und nicht der Gegenstand vor seiner Bearbeitung oder Verarbeitung.<sup>5</sup> Der Auftrag für die Bearbeitung oder Verarbeitung des Gegenstands der Lieferung kann auch von einem Abnehmer erteilt worden sein, der kein ausländischer Abnehmer ist.

(6) Besondere Regelungen sind getroffen worden:

1. für Lieferungen von Gegenständen der Schiffsausrüstung an ausländische Binnenschiffer (vgl. BMF-Schreiben vom 19. 6. 1974, BStBl I S. 438);
2. für Fälle, in denen Formen, Modelle oder Werkzeuge zur Herstellung steuerfrei ausgeführter Gegenstände benötigt wurden (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 11. 1975, BStBl I S. 1126).

### 129. Ausländischer Abnehmer

(1) Ausländische Abnehmer sind Personen mit Wohnort oder Sitz im Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG) – also auch auf Helgoland oder in der Gemeinde Büsingen – mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete (z.B. in den Freihäfen).

(2)<sup>1</sup> Wer ausländischer Abnehmer ist, bestimmt sich bei einer natürlichen Person nach ihrem Wohnort.<sup>2</sup> Es ist unbeachtlich, welche Staatsangehörigkeit der Abnehmer hat.<sup>3</sup> Wohnort ist der Ort, an dem der Abnehmer für längere Zeit Wohnung genommen hat und der nicht nur auf Grund subjektiver Willensentscheidung, sondern auch bei objektiver Betrachtung als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist (BFH-Urteil vom 31. 7. 1975, V R 52/74, BStBl 1976 II S. 80).<sup>4</sup> Der Begriff des Wohnorts ist nicht mit den in §§ 8 und 9 AO verwendeten Begriffen des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthalts inhaltsgleich.<sup>5</sup> Eine Wohnsitzbegründung im Inland und im Ausland ist gleichzeitig möglich; dagegen kann ein Abnehmer jeweils nur einen Wohnort im Sinne des § 6 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG haben.<sup>6</sup> Die zeitliche Dauer eines Aufenthalts ist ein zwar wichtiges, aber nicht allein entscheidendes Kriterium für die Bestimmung des Wohnorts.<sup>7</sup> Daneben müssen die sonstigen Umstände des Aufenthalts, insbesondere sein Zweck, in Betracht gezogen werden.<sup>8</sup> Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmers, die lediglich zur Durchführung eines bestimmten, zeitlich begrenzten Auftrags in das Inland kommen, ohne hier objektiv erkennbar den örtlichen Mittelpunkt ihres Lebens zu begründen, bleiben daher ausländische Abnehmer, auch wenn ihr Aufenthalt im Inland von längerer Dauer ist (BFH-Urteil vom 31. 7. 1975, a.a.O.).<sup>9</sup> Personen, die ihren Wohnort vom Inland in das Ausland mit Ausnahme der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete verlegen oder zurückverlegen, sind bis zu ihrer tatsächlichen Ausreise (Grenzübergang) keine ausländischen Abnehmer (BFH-Urteil vom 14. 12. 1994, XI R 70/93, BStBl 1995 II S. 515).<sup>10</sup> Eine nach § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 Buchstabe b UStG steuerfreie Ausfuhrlieferung kann an sie nur nach diesem Zeitpunkt erbracht werden.<sup>11</sup> Maßgebend für den Zeitpunkt der Lieferung ist das Erfüllungsgeschäft und nicht das Verpflichtungsgeschäft.<sup>12</sup> Zum Nachweis des Wohnorts des Abnehmers bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr vgl. Abschnitt 137 Abs. 6.

(3) Bei Abnehmern mit wechselndem Aufenthalt ist wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup> Deutsche Auslandsbeamte, die ihren Wohnort im staatsrechtlichen Ausland haben, sind ausländische Abnehmer.<sup>2</sup> Das Gleiche gilt für deutsche Auslandsvertretungen, z.B. Botschaften, Gesandtschaften, Konsulate, für Zweigstellen oder Dozenturen des Goethe-Instituts im Ausland, für im Ausland errichtete Bundeswehrdienststellen **und im Ausland befindliche Bundeswehr-Einsatzkontingente**, wenn sie das Umsatzgeschäft im eigenen Namen abgeschlossen haben.
2. Ausländische Diplomaten, die in der Bundesrepublik Deutschland akkreditiert sind, sind keine ausländischen Abnehmer.

3. <sup>1</sup>Ausländische Touristen, die sich nur vorübergehend im Inland aufhalten, verlieren auch bei längerem Aufenthalt nicht ihre Eigenschaft als ausländische Abnehmer. <sup>2</sup>Das gleiche gilt für Ausländer, die sich aus beruflichen Gründen vorübergehend im Inland aufhalten, wie z.B. ausländische Künstler und Angehörige von Gastspiel-Ensembles.
4. <sup>1</sup>Ausländische Gastarbeiter verlegen mit Beginn ihres Arbeitsverhältnisses ihren Wirkungskreis vom Ausland in das Inland. <sup>2</sup>In der Regel sind sie daher bis zu ihrer endgültigen Ausreise nicht als ausländische Abnehmer anzusehen. <sup>3</sup>Ausländische Studenten sind in gleicher Weise zu behandeln.
5. Arbeitnehmer eines ausländischen Unternehmers, die nur zur Durchführung eines bestimmten zeitlich begrenzten Auftrags in das Inland kommen, bleiben ausländische Abnehmer (vgl. Absatz 2).
6. Mitglieder der in der Bundesrepublik Deutschland stationierten ausländischen Truppen und die im Inland wohnenden Angehörigen der Mitglieder sind keine ausländischen Abnehmer.

### **130. Ausschluss der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel**

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ist bei der Lieferung eines Gegenstands, der zur Ausrüstung oder Versorgung nichtunternehmerischer Beförderungsmittel bestimmt ist, insbesondere in den Fällen ausgeschlossen, in denen der ausländische Abnehmer – und nicht der Lieferer – den Liefergegenstand in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet hat (§ 6 Abs. 3 UStG). <sup>2</sup>Zu den Gegenständen zur Ausrüstung eines privaten Kraftfahrzeugs gehören alle Kraftfahrzeugteile einschließlich Kraftfahrzeug-Ersatzteile und Kraftfahrzeug-Zubehörteile. <sup>3</sup>Werden diese Teile im Rahmen einer Werklieferung geliefert, ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht nach § 6 Abs. 3 UStG ausgeschlossen. <sup>4</sup>Für diese Werklieferungen kommt die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 6 Abs. 1 UStG in Betracht. <sup>5</sup>Zu den Gegenständen zur Versorgung eines privaten Kraftfahrzeugs gehören Gegenstände, die zum Verbrauch in dem Kraftfahrzeug bestimmt sind, z.B. Treibstoff, Motoröl, Bremsflüssigkeit, Autowaschmittel und Autopflegemittel, Farben und Frostschutzmittel. <sup>6</sup>Für Liefergegenstände, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Wasserfahrzeugs oder eines privaten Luftfahrzeugs bestimmt sind, gelten die Ausführungen in den Sätzen 2 bis 5 entsprechend.

(2) <sup>1</sup>Unter § 6 Abs. 3 UStG fallen auch die Lieferungen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand, der zur Ausrüstung oder Versorgung eines nichtunternehmerischen Beförderungsmittels, z.B. eines Sportbootes, bestimmt ist, in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete befördert oder versendet hat (Fall des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe b UStG). <sup>2</sup>In diesem Fall ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen stets ausgeschlossen.

(3) In den Fällen des § 6 Abs. 3 UStG, in denen das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des ausländischen Abnehmers dient und deshalb die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht ausgeschlossen ist, hat der Lieferer den Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers und den Verwendungszweck des Beförderungsmittels zusätzlich aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 136 Abs. 7).

(4) <sup>1</sup>Die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 UStG findet nach ihrem Sinn und Zweck nur auf diejenigen Lieferungen Anwendung, bei denen die Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung des eigenen Beförderungsmittels des Abnehmers oder des von ihm mitgeführten fremden Beförderungsmittels bestimmt sind. <sup>2</sup>Die Regelung gilt jedoch nicht für Lieferungen von Ausrüstungsgegenständen und Versorgungsgegenständen, die ein Unternehmer zur Weiterlieferung oder zur Verwendung in seinem Unternehmen, z.B. für Reparaturen, erworben hat.

#### **Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Der Unternehmer U verkauft 100 Pkw-Reifen an den ausländischen Abnehmer K, der einen Kraftfahrzeughandel und eine Kraftfahrzeugwerkstatt betreibt. <sup>2</sup>K holt die Reifen mit eigenem Lastkraftwagen im Inland ab. <sup>3</sup>Die Reifen sind zur Weiterveräußerung oder zur Verwendung bei Kraftfahrzeugreparaturen bestimmt.

<sup>4</sup>Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG vor. <sup>5</sup>Gleichwohl findet § 6 Abs. 3 UStG keine Anwendung. <sup>6</sup>Die Lieferung ist deshalb steuerfrei, wenn U den Ausfuhrnachweis und den buchmäßigen Nachweis geführt hat.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie im Beispiel 1. <sup>2</sup>U versendet jedoch die Reifen zur Verfügung des K in einen Freihafen.

<sup>3</sup>Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchstabe a UStG vor. <sup>4</sup>Für sie gilt die rechtliche Beurteilung wie im Beispiel 1.

### 131. Ausfuhrnachweis (Allgemeines)

(1) <sup>1</sup>Der Ausfuhrnachweis ist eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 118/76, BStBl II S. 415). <sup>2</sup>Die Vorlage der Belege reicht jedoch für die Annahme einer Ausfuhrlieferung nicht in jedem Fall aus. <sup>3</sup>Die geforderten Unterlagen bilden nur die Grundlage einer sachlichen Prüfung auf die inhaltliche Richtigkeit der Angaben (BFH-Urteil vom 14. 12. 1994, XI R 70/93, BStBl 1995 II S. 515). <sup>4</sup>Für die Führung des Ausfuhrnachweises hat der Unternehmer in jedem Falle die Grundsätze des § 8 UStDV zu beachten (Mussvorschrift). <sup>5</sup>Für die Form und den Inhalt des Ausfuhrnachweises enthalten die §§ 9 bis 11 UStDV Sollvorschriften. <sup>6</sup>Der Unternehmer kann den Ausfuhrnachweis auch abweichend von den Sollvorschriften führen.

(2) <sup>1</sup>Die Angaben in den Belegen für den Ausfuhrnachweis müssen im Geltungsbereich der UStDV nachprüfbar sein. <sup>2</sup>Es genügt, wenn der Aussteller der Belege die Geschäftsunterlagen, auf denen die Angaben in den Belegen beruhen, dem Finanzamt auf Verlangen im Geltungsbereich der UStDV vorlegt. <sup>3</sup>Die Regelung in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f UStDV bleibt unberührt. <sup>4</sup>Die Ausfuhrbelege müssen sich im Besitz des Unternehmers befinden. <sup>5</sup>Sie sind nach § 147 Abs. 3 Satz 1 AO zehn Jahre aufzubewahren. <sup>6</sup>Diese Aufbewahrungsfrist kann sich nach § 147 Abs. 3 Satz 3 AO verlängern.

(3) <sup>1</sup>Der Ausfuhrnachweis kann als Bestandteil des buchmäßigen Nachweises noch bis zur letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht über eine Klage gegen die erstmalige endgültige Steuerfestsetzung oder den Berichtigungsbescheid geführt werden (BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 118/76, BStBl II S. 415). <sup>2</sup>Das gilt nicht, wenn das Finanzgericht für die Vorlage des Ausfuhrnachweises eine Ausschlussfrist gesetzt hat.

(4) <sup>1</sup>Ausfuhrbelege können nach § 147 Abs. 2 AO auch auf solchen Datenträgern aufbewahrt werden, bei denen das Verfahren den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass bei der Lesbarmachung die Wiedergabe mit den empfangenen Ausfuhrbelegen bildlich übereinstimmt. <sup>2</sup>Als solche bildlich wiedergabefähige Datenträger kommen neben Bildträgern (z.B. Mikrofilm oder Mikrokopie) insbesondere auch die maschinell lesbaren Datenträger (z.B. Diskette, Magnetband, Magnetplatte, elektro-optische Speicherplatte) in Betracht, soweit auf diesen eine Veränderung bzw. Verfälschung nicht möglich ist (vgl. BMF-Schreiben vom 1. 2. 1984, BStBl I S. 155, und vom 7. 11. 1995, BStBl I S. 738, sowie vom 16. 7. 2001, BStBl I S. 415). <sup>3</sup>Unternehmer, die ihre Geschäftspapiere unter Beachtung der in den vorbezeichneten BMF-Schreiben festgelegten Verfahren aufbewahren, können mit Hilfe der gespeicherten Daten oder mikroverfilmten Unterlagen den Ausfuhrnachweis erbringen. <sup>4</sup>Wird kein zugelassenes Verfahren angewendet, gelten Ausdrucke oder Fotokopien für sich allein nicht als ausreichender Ausfuhrnachweis. <sup>5</sup>Sie können nur in Verbindung mit anderen Belegen als Ausfuhrnachweis anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Ausfuhr des Gegenstands zweifelsfrei ergibt.

(5) Die Bescheide des Hauptzollamts Hamburg-Jonas über die Ausfuhrerstattung werden als Belege für den Ausfuhrnachweis anerkannt.

### 132. Ausfuhrnachweis in Beförderungsfällen

(1) In Beförderungsfällen (vgl. Abschnitt 30 Abs. 2) soll die Ausfuhr wie folgt nachgewiesen werden (§ 9 UStDV):

1. bei einer Ausfuhr außerhalb des gemeinschaftlichen gemeinsamen Versandverfahrens (gVV) oder des Versandverfahrens mit Carnet TIR
  - a) **durch eine Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle, die den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwacht,**
  - b) **in Fällen, in denen die Ausfuhranmeldung mittels EDV-gestütztem Ausfuhrverfahren (ATLAS-Ausfuhr) auf elektronischem Weg erfolgt, durch das von der Ausfuhrzollstelle an den Anmelder/Ausführer per EDIFACT-Nachricht übermittelte PDF-Dokument „Ausgangsvermerk“ oder durch die auf Antrag von der Ausfuhrzollstelle erstellte**

Druckversion des Dokuments „Ausgangsvermerk“, die mit Dienststempelabdruck und Unterschrift versehen ist (Art. 793 Abs. 3 ZK-DVO),

- c) <sup>1</sup>in Fällen, in denen die Ausfuhr über einen anderen EU-Mitgliedstaat erfolgt, der nicht dem EDV-gestützten Ausfuhrsystem angeschlossen ist, oder in denen bei der deutschen Ausfuhrzollstelle keine Eingabe in das EDV-gestützte Ausfuhrverfahren erfolgte, durch das Ausfuhrbegleitdokument (ABD). <sup>2</sup>Das ABD kann auch bei einem Systemausfall des EDV-gestützten Ausfuhrverfahrens statt des unter Buchstabe b genannten „Ausgangsvermerks“ verwendet werden. <sup>3</sup>Es wird als Nachweis für Umsatzsteuerzwecke anerkannt, wenn die Ausfuhrbestätigung durch einen Vermerk (Dienststempelabdruck der Grenzzollstelle mit Datum) auf dem ABD angebracht ist (Art. 793 Abs. 3 ZK-DVO),
2. bei einer Ausfuhr im gVV oder im Versandverfahren mit Carnet TIR
- a) durch eine Ausfuhrbestätigung der Abgangsstelle, die bei einer Ausfuhr im gVV nach Eingang der **Kontrollergebnisnachricht**, bei einer Ausfuhr im **Versandverfahren** mit Carnet TIR nach Eingang der **Bescheinigung über die Beendigung** erteilt wird, sofern sich **aus letzterer** die Ausfuhr ergibt,
- b) durch eine Abfertigungsbestätigung der Abgangsstelle in Verbindung mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im Drittlandsgebiet, **oder**
- c) <sup>1</sup>durch das von der Ausfuhrzollstelle übermittelte oder erstellte Dokument „Ausgangsvermerk“ (vgl. Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe b), wenn das EDV-gestützte Ausfuhrverfahren erst nach Eingang der Kontrollergebnisnachricht im Versandverfahren (Beendigung des Versandverfahrens) durch die Abgangsstelle, die in diesen Fällen als Ausgangszollstelle handelt beendet wurde. <sup>2</sup>Dies gilt nur, wenn das EDV-gestützte Ausfuhrverfahren von einer deutschen Abgangsstelle (Ausgangszollstelle) beendet wurde.

(2) <sup>1</sup>Das gemeinschaftliche Versandverfahren dient der Erleichterung des innergemeinschaftlichen Warenverkehrs, während das gemeinsame Versandverfahren den Warenverkehr zwischen EU-Mitgliedstaaten und den EFTA-Ländern (Island, Norwegen und Schweiz einschl. Liechtenstein) erleichtert. <sup>2</sup>Beide Verfahren werden im Wesentlichen einheitlich abgewickelt. <sup>3</sup>Bei Ausfuhr im Rahmen dieser Verfahren werden die Grenzzollstellen grundsätzlich nicht eingeschaltet. <sup>4</sup>Die Waren sind der Abgangsstelle **per Teilnehmernachricht (E\_DEC\_DAT/Versandanmeldung) oder Internetversandanmeldung über das System ATLAS-Versand** anzumelden. <sup>5</sup>Die Abgangsstelle **überlässt – nach Prüfung der Anmeldung – die Waren** in das gVV und händigt dem Hauptverpflichteten ein **Versandbegleitdokument (VBD)** aus. <sup>6</sup>Die **Bestimmungsstelle leitet der Abgangsstelle nach Gestellung der Waren die Eingangsbestätigung und die Kontrollergebnisnachricht zu.**

(3) <sup>1</sup>Die Ausfuhr- oder Abfertigungsbestätigung der den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle oder der Abgangsstelle kann sich auf einem üblichen Geschäftsbeleg, z.B. Lieferschein, Rechnungsdurchschrift, **Versandbegleitdokument**, der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers), **ABD** oder der Ausfuhrkontrollmeldung befinden. <sup>2</sup>Es kann auch ein besonderer Beleg, der die Angaben des § 9 UStDV enthält, oder ein dem Geschäftsbeleg oder besonderen Beleg anzustempelnder Aufkleber verwendet werden.

(4) <sup>1</sup>Die deutschen Zollstellen wirken auf Antrag bei der Erteilung der Ausfuhr- oder Abfertigungsbestätigung wie folgt mit:

1. Mitwirkung der Grenzzollstelle

<sup>1</sup>Die Grenzzollstelle prüft die Angaben in dem vom Antragsteller vorgelegten Beleg und bescheinigt auf Antrag den körperlichen Ausgang der Waren durch einen Vermerk. <sup>2</sup>Der Vermerk erfolgt durch einen Dienststempelabdruck, der den Namen der Zollstelle und das Datum enthält. <sup>3</sup>**Das entsprechend Art. 793 Abs. 3 ZK-DVO behandelte Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers bzw. des ABD dient grundsätzlich nur als Nachweis der Beendigung des zollrechtlichen Ausfuhrverfahrens.** <sup>4</sup>In den Fällen, in denen das Exemplar Nr. 3 oder das ABD durch die letzte Zollstelle oder – wenn die Waren im Eisenbahn-, Post-, Luft- oder Seeverkehr ausgeführt werden – durch die für den Ort der Übernahme der Ausfuhrsendung durch die Beförderungsgesellschaften bzw. Postdienste zuständige Ausgangszollstelle behandelt wird, kann das Exemplar Nr. 3 als **Ausfuhrnachweis für Umsatzsteuerzwecke (Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle im Sinne von § 9 UStDV)** verwendet werden. <sup>5</sup>Eines gesonderten Antrags bedarf es nicht. <sup>6</sup>Bei der Ausfuhr von Kraftfahrzeugen wird die zollamtliche Ausfuhrbestätigung nur erteilt, wenn die **umsatzsteuerrechtlichen Voraussetzungen nach Abschnitt 135 Abs. 10 vorliegen.** <sup>7</sup>Bei der Ausfuhr

**verbrauchsteuerrechtlicher Waren unter Steueraussetzung wird der Ausfuhrnachweis durch das von der Grenzzollstelle bestätigte begleitende Verwaltungsdokument erbracht.**

2. Mitwirkung der Abgangsstelle bei Ausfuhren im gVV oder im Versandverfahren mit Carnet TIR

<sup>1</sup>Bei Ausfuhren im gVV oder im Versandverfahren mit Carnet TIR **wird, wenn diese Verfahren nicht bei einer Grenzzollstelle beginnen, die Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle ersetzt durch**

- a) **eine Ausfuhrbestätigung (§ 9 Abs. 2 Nr. 1 UStDV) der Abgangsstelle, die bei einer Ausfuhr im gemeinschaftlichen/gemeinsamen Versandverfahren nach Eingang der Kontrollergebnisnachricht, bei einer Ausfuhr im Versandverfahren mit Carnet TIR nach Eingang der Bescheinigung über die Beendigung erteilt wird, sofern sich aus letzterer die Ausfuhr ergibt,**
- b) **eine Abfertigungsbestätigung (§ 9 Abs. 2 Nr. 2 UStDV) der Abgangsstelle in Verbindung mit einer Eingangsbescheinigung der Bestimmungsstelle im Drittlandsgebiet, oder**
- c) **eine Ausgangsbestätigung der Ausfuhrzollstelle bei einer Ausfuhr im EDV-gestützten Ausfuhrverfahren mit einem in Deutschland erzeugten Dokument „Ausgangsvermerk“ (unter Beachtung von Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe c).**

<sup>2</sup>Die Erteilung einer Ausfuhrbestätigung und einer Abfertigungsbestätigung für dieselbe Lieferung ist ausgeschlossen. <sup>3</sup>Deshalb hat der Antragsteller der Abgangsstelle bei der Anmeldung des Ausfuhrgegenstands zum gVV oder zum Carnet TIR-Verfahren mitzuteilen, ob er eine Ausfuhrbestätigung oder eine Abfertigungsbestätigung beantragt. <sup>4</sup>**Die Ausfuhrbestätigung wird von der Abgangsstelle in den Fällen des Satzes 1 mit folgendem Vermerk erteilt: „Ausgeführt mit Versandanmeldung MRN/mit Carnet TIR VAB-Nr. ... vom ...“; „MRN“ steht als Abkürzung für „Movement Reference Number“.** <sup>5</sup>Der Vermerk muss Ort, Datum, Unterschrift und Dienststempelabdruck enthalten. <sup>6</sup>**Die Sätze 1 bis 5 gelten sinngemäß für im Rahmen des Ausfallkonzepts für ATLAS-Versand erstellte Versandanmeldungen auf Basis des Einheitspapiers (vgl. Absatz 1 Nr. 1 Buchstabe c Satz 2).**

<sup>2</sup>Die den Ausgang des Ausfuhrgegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstellen (Ausgangszollstellen) anderer EU-Mitgliedstaaten bescheinigen auf Antrag den körperlichen Ausgang der Waren ebenfalls durch einen Vermerk auf der Rückseite des Exemplars Nr. 3 der Ausfuhranmeldung (= Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) **bzw. des ABD** nach Satz 1 Nr. 1.

(5) Bei einer Werklieferung an einem beweglichen Gegenstand, z.B. bei dem Einbau eines Motors in ein Kraftfahrzeug, kann der Ausfuhrnachweis auch dann als erbracht angesehen werden, wenn die Grenzzollstelle oder Abgangsstelle die Ausfuhr des tatsächlich in das Drittlandsgebiet gelangten Gegenstands, z.B. des Kraftfahrzeugs, bestätigt und sich aus der Gesamtheit der vorliegenden Unterlagen kein ernstlicher Zweifel ergibt, dass die verwendeten Stoffe mit dem ausgeführten Gegenstand in das Drittlandsgebiet gelangt sind.

(6) <sup>1</sup>Ist der Nachweis der Ausfuhr durch Belege mit einer Bestätigung der Grenzzollstelle oder der Abgangsstelle nicht möglich oder nicht zumutbar, z.B. bei der Ausfuhr von Gegenständen im Reiseverkehr, durch die Kurier- und Poststelle des Auswärtigen Amtes oder durch Transportmittel der Bundeswehr oder der Stationierungstruppen, kann der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch durch andere Belege führen. <sup>2</sup>Als Ersatzbelege können insbesondere Bescheinigungen amtlicher Stellen der Bundesrepublik Deutschland anerkannt werden (bei der Ausfuhr von Kraftfahrzeugen siehe aber Abschnitt 135 Abs. 12). <sup>3</sup>Grundsätzlich sind anzuerkennen:

1. Bescheinigungen des Auswärtigen Amtes einschließlich der diplomatischen oder konsularischen Vertretungen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland,
2. Bescheinigungen der Bundeswehr einschließlich ihrer im Drittlandsgebiet stationierten Truppeneinheiten,
3. Belege über die Verzollung oder Einfuhrbesteuerung durch außergemeinschaftliche Zollstellen oder beglaubigte Abschriften davon,
4. Transportbelege der Stationierungstruppen, z.B. Militärfrachtbriefe, und
5. Abwicklungsscheine.

(7) <sup>1</sup>In Beförderungsfällen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand der Lieferung in **eine Freizone des Kontrolltyps I (Freihäfen Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hamburg und Kiel; vgl. Abschnitt 13 Abs. 1)** befördert, ist die Beschaffung der Bestätigung bei den den Ausgang aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Zollämtern an der Freihafengrenze wegen der großen Anzahl der Beförderungsfälle nicht zumutbar. <sup>2</sup>Als Ausfuhrnachweis kann deshalb ein Beleg anerkannt werden, der neben den in § 9 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStDV bezeichneten Angaben folgendes enthält:

1. einen Hinweis darauf, dass der Unternehmer den Gegenstand in **eine Freizone des Kontrolltyps I** befördert hat;
2. eine Empfangsbestätigung des Abnehmers oder seines Beauftragten mit Datum, Unterschrift, Firmenstempel und Bezeichnung des Empfangsorts.

<sup>3</sup>Als Belege kommen alle handelsüblichen Belege, insbesondere Lieferscheine, Kaiempfangsscheine oder Rechnungsdurchschriften, in Betracht. <sup>4</sup>Soweit sie die erforderlichen Angaben nicht enthalten, sind sie entsprechend zu ergänzen oder mit Hinweisen auf andere Belege zu versehen, aus denen sich die notwendigen Angaben ergeben.

### 133. Ausfuhrnachweis in Versandungsfällen

(1) <sup>1</sup>In den Versandungsfällen (vgl. Abschnitt 30 Abs. 3) soll der Ausfuhrnachweis durch Versandungsbelege oder durch sonstige handelsübliche Belege geführt werden. <sup>2</sup>Versandungsbelege sind neben dem Eisenbahnfrachtbrief insbesondere der Luftfrachtbrief, die Posteinlieferungsbescheinigung (vgl. auch Abschnitt 135 Abs. 5), das zur Auftragserteilung an einen Kurierdienst gefertigte Dokument (vgl. auch Abschnitt 135 Abs. 6), das Konnossement, der Ladeschein, der Rollfuhrschein sowie deren Doppelstücke, wenn sich aus ihnen die grenzüberschreitende Warenbewegung ergibt. <sup>3</sup>Zum Begriff der sonstigen handelsüblichen Belege vergleiche Absatz 2. <sup>4</sup>Die bei der Abwicklung eines Ausfuhrgeschäftes anfallenden Geschäftspapiere, z.B. Rechnungen, Auftragsschreiben, Lieferscheine oder deren Durchschriften, Kopien und Abschriften von Versandungsbelegen, Spediteur-Übernahmebescheinigungen, Frachtabrechnungen, sonstiger Schriftwechsel, können als Ausfuhrnachweis in Verbindung mit anderen Belegen anerkannt werden, wenn sich aus der Gesamtheit der Belege die Angaben nach § 10 Abs. 1 UStDV eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben. <sup>5</sup>Unternehmer oder Abnehmer, denen Belege über die Ausfuhr eines Gegenstands, z.B. Versandungsbelege oder sonstige handelsübliche Belege, ausgestellt worden sind, obwohl sie diese für Zwecke des Ausfuhrnachweises nicht benötigen, können die Belege mit einem Übertragungsvermerk versehen und an den Unternehmer, der die Lieferung bewirkt hat, zur Führung des Ausfuhrnachweises weiterleiten.

(2) <sup>1</sup>Ist ein Spediteur, Frachtführer oder Verfrachter mit der Beförderung oder Versandung des Gegenstands in das Drittlandsgebiet beauftragt worden, soll der Unternehmer die Ausfuhr durch eine Ausfuhrbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster nachweisen. <sup>2</sup>Die Bescheinigung muss vom Spediteur nicht eigenhändig unterschrieben worden sein, wenn die für den Spediteur zuständige Oberfinanzdirektion die Verwendung des Unterschriftsstempels (Faksimile) oder einen maschinellen Unterschriftsausdruck genehmigt hat und auf der Bescheinigung auf die Genehmigungsverfügung der Oberfinanzdirektion unter Angabe von Datum und Aktenzeichen hingewiesen wird. <sup>3</sup>Anstelle der Ausfuhrbescheinigung des Spediteurs, Frachtführers oder Verfrachters kann der Unternehmer den Ausfuhrnachweis auch mit dem Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers **bzw. dem ABD** führen, wenn **diese** mit einem Ausfuhrvermerk der Ausgangszollstelle versehen **sind** (vgl. Abschnitt 132 Abs. 4 **Satz 1** Nr. 1 Sätze 3 **bis 6**). <sup>4</sup>Hat der Lieferer des Unternehmers oder ein vorangehender Lieferer die Beförderung oder Versandung in das Drittlandsgebiet vorgenommen oder veranlasst, kann der Ausfuhrnachweis durch eine Versandbestätigung erbracht werden. <sup>5</sup>Der Lieferer kann diese Bestätigung auf der Rechnung, auf dem Lieferschein, auf der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder auf einem sonstigen handelsüblichen Papier oder in Form eines besonderen Belegs nach vorgeschriebenem Muster abgeben. <sup>6</sup>Die Unterschrift des Lieferers auf der Versandbestätigung kann entsprechend der Regelung für Spediteure in vereinfachter Form geleistet werden.

(3) <sup>1</sup>Die Regelung in § 10 Abs. 2 UStDV betrifft hauptsächlich diejenigen Fälle, in denen der selbständige Beauftragte, z.B. der Spediteur mit Sitz im Drittlandsgebiet oder die Privatperson, die in § 10 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe f UStDV vorgesehene Versicherung über die Nachprüfbarkeit seiner Angaben im Gemeinschaftsgebiet nicht abgeben kann. <sup>2</sup>An den Nachweis des Unternehmers, dass ein Ausnahmefall im Sinne des § 10 Abs. 2 UStDV vorliegt, sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen.

**(4) Erfolgt die Versandung in ATLAS-Ausfuhr, gilt Abschnitt 132 Abs. 1 Nr. 1 Buchstaben b und c entsprechend.**



### 134. Ausfuhrnachweis in Bearbeitungs- und Verarbeitungsfällen

(1) <sup>1</sup>Wenn der Gegenstand der Lieferung vor der Ausfuhr durch einen Beauftragten bearbeitet oder verarbeitet worden ist (vgl. Abschnitt 128 Abs. 5), soll der Beleg über den Ausfuhrnachweis die in § 11 Abs. 1 UStDV aufgeführten zusätzlichen Angaben enthalten. <sup>2</sup>Der Beauftragte des Abnehmers kann zu diesem Zweck den Beleg mit einem die zusätzlichen Angaben enthaltenden Übertragungsvermerk versehen oder die zusätzlichen Angaben auf einem gesonderten Beleg machen. <sup>3</sup>Er kann auch auf Grund der bei ihm vorhandenen Geschäftsunterlagen, z.B. Versendungsbeleg, Ausfuhrbescheinigung des beauftragten Spediteurs oder Bestätigung der den Ausgang aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle, dem Unternehmer eine kombinierte Ausfuhr- und Bearbeitungsbescheinigung nach vorgeschriebenem Muster ausstellen.

(2) <sup>1</sup>Ist der Gegenstand der Lieferung nacheinander durch mehrere Beauftragte des Abnehmers und/oder eines nachfolgenden Abnehmers bearbeitet oder verarbeitet worden, soll aus den Belegen des Unternehmers die von jedem Beauftragten vorgenommene Bearbeitung oder Verarbeitung ersichtlich sein. <sup>2</sup>In der Regel wird der Unternehmer den Nachweis hierüber durch eine Ausfuhr- und Bearbeitungsbescheinigung des Beauftragten des Abnehmers führen können, dem er den Gegenstand der Lieferung übergeben oder übersandt hat. <sup>3</sup>Der Beauftragte kann in der Ausfuhrbescheinigung nicht nur die von ihm selbst vorgenommene Bearbeitung oder Verarbeitung, sondern auch die Bearbeitung oder Verarbeitung nachfolgender Beauftragter sowie deren Namen und Anschrift angeben. <sup>4</sup>Der Unternehmer kann sich aber auch die verschiedenen Bearbeitungen oder Verarbeitungen durch gesonderte Bescheinigung der einzelnen Beauftragten bestätigen lassen.

### 135. Sonderregelungen zum Ausfuhrnachweis

#### Lieferungen im Freihafen

(1) <sup>1</sup>In einem Freihafen ausgeführte Lieferungen von Gegenständen, die sich im Zeitpunkt der Lieferung einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG), sind wie steuerfreie Ausfuhrlieferungen zu behandeln, wenn die Gegenstände bei Ausfuhr der Lieferungen in das Drittlandsgebiet außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete gelangen. <sup>2</sup>Da eine Ausfuhr nicht vorliegt, kann kein Ausfuhrnachweis geführt werden. <sup>3</sup>Es genügt, dass der Unternehmer die vorbezeichneten Voraussetzungen glaubhaft macht. <sup>4</sup>Auch das Fehlen des buchmäßigen Nachweises ist in diesen Fällen zur Vermeidung von unbilligen Härten nicht zu beanstanden. <sup>5</sup>Eine entsprechende Regelung ist für die Fälle des Freihafen-Veredelungsverkehrs und der Freihafenlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG) nicht erforderlich, weil in diesen Fällen keine steuerbaren Lieferungen vorliegen (vgl. Abschnitt 15 Abs. 3).

#### Versendungen nach Grenzbahnhöfen oder Güterabfertigungsstellen

(2) <sup>1</sup>Werden Liefergegenstände von einem Ort im Inland nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle eines deutschen Eisenbahnunternehmens im Drittlandsgebiet versendet, kann der Ausfuhrnachweis mit Hilfe des verwendeten Frachtbriefes, des Frachtbriefdoppels oder mit der von dem Eisenbahnunternehmen ausgestellten Bescheinigung zu Umsatzsteuerzwecken geführt werden. <sup>2</sup>Im Drittlandsgebiet liegen die folgenden Grenzbahnhöfe oder Güterabfertigungsstellen:

Basel Bad Bf,

Basel Bad Gbf,

Bremerhaven Nordhafen (ohne Carl-Schurz-Gelände),

Hamburg-Süd und

Schaffhausen.

<sup>3</sup>Als **Grenzbahnhof** im Drittlandsgebiet **ist auch der Bahnhof** Bremerhaven Kaiserhafen (ohne Ladebezirk Industriestammgleis Speckenbüttel) anzusehen. <sup>4</sup>Bei **diesem Bahnhof** liegen zwar die Gebäude im Inland, die jeweiligen Be- und Entladestellen befinden sich jedoch im Freihafen. <sup>5</sup>Über die Bahnhöfe Bremerhaven Kaiserhafen und Hamburg-Süd können auch Liefergegenstände versandt werden, bei denen als Bestimmungsort Privatgleisanschlüsse, private Ladestellen oder Freiladegleise im Inland angegeben sind. <sup>6</sup>Es liegt deshalb keine Ausfuhr vor, wenn einer dieser Gleisanschlüsse, eine dieser Ladestellen oder eines dieser Ladegleise Bestimmungsort ist.

(3) <sup>1</sup>Werden Liefergegenstände aus dem Inland nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle im Inland versendet, liegt keine Ausfuhr vor. <sup>2</sup>Die verwendeten Frachtbriefe oder Frachtbriefdoppel kommen deshalb als Ausfuhrbelege nicht in Betracht. <sup>3</sup>Lediglich bei Versendungen nach den Bahnhöfen Cuxhaven und Emden sowie nach der Abfertigungsstelle

Hamburg-Waltershof ist es möglich, Liefergegenstände durch zusätzliche Angabe des Anschlusses in den Freihafen zu versenden. <sup>4</sup>Die Bezeichnungen hierfür lauten

1. a) Cuxhaven, Anschluss Amerika-Bahnhof Gleise 1 und 2,  
b) Cuxhaven, Anschluss Amerika-Bahnhof Lentzkai Gleise 9 und 10;
2. Emden, Anschlüsse Nord- und Südkai;
3. Hamburg-Waltershof, Anschlüsse Burchardkai, Eurocargo, Eurogate, Eurokai City Terminal, Eurokombi, Conrepair und HCCR Köhlbrand.

<sup>5</sup>Frachtbriefe oder Frachtbriefdoppel, in denen einer der bezeichneten Anschlüsse als Bestimmungsort angegeben ist, können deshalb als Ausfuhrnachweis anerkannt werden.

(4) <sup>1</sup>In den Fällen, in denen Gegenstände nach ihrer Ankunft auf einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle im Inland weiter in das Drittlandsgebiet befördert oder versendet werden, gelten für die Führung des Ausfuhrnachweises die allgemeinen Regelungen (vgl. Abschnitte 131 bis 133). <sup>2</sup>Jedoch ist Folgendes zu beachten:

1. <sup>1</sup>Auf folgenden Grenzbahnhöfen im Inland besteht auch eine Güterabfertigungsstelle der Schweizerischen Bundesbahnen (SBB):

Konstanz, SBB

und Singen (Hohentwiel), SBB.

<sup>2</sup>Werden Liefergegenstände von diesen Gemeinschaftsbahnhöfen zu einem Bestimmungsort in der Schweiz versendet und zu diesem Zweck an den Güterabfertigungsstellen der SBB aufgegeben, kann der Ausfuhrnachweis auch mit Hilfe des Frachtbriefs oder Frachtbriefdoppels der SBB geführt werden.

2. <sup>1</sup>Auf dem Grenzbahnhof Waldshut kann die Güterabfertigungsstelle der Eisenbahnen des Bundes beim Güterverkehr mit der Schweiz die Abfertigungsarbeiten für die SBB erledigen. <sup>2</sup>Satz 2 der Nummer 1 gilt deshalb für diese Fälle entsprechend.

## Postsendungen

(5) Bei Postsendungen kommen als Ausfuhrnachweise in Betracht:

1. Versendungsbelege, und zwar
  - a) <sup>1</sup>der Einlieferungsbeleg für eingeschriebene Briefsendungen einschließlich eingeschriebener Päckchen, für Briefe mit Wertangabe und für gewöhnliche Briefe mit Nachnahme sowie der Einlieferungsschein für Filialkunden bzw. die Einlieferungsliste (Auftrag zur Beförderung Ausland) für Vertragskunden für Postpakete (Wertpakete und gewöhnliche Postpakete). <sup>2</sup>Die Bescheinigung wird erteilt auf den Einlieferungsbelegen bzw. -scheiden, im Einlieferungsbuch, auf Belegen des Absenders, die im Aufdruck mit dem Einlieferungsbeleg bzw. -schein, der Einlieferungsliste oder dem Einlieferungsbuch im Wesentlichen übereinstimmen, und – bei gewöhnlichen Postpaketen – auch auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen,
  - b) die Versandbestätigung für gewöhnliche Päckchen auf vom Absender vorbereiteten Bescheinigungen;
2. andere Belege, und zwar
  - a) <sup>1</sup>die von der Ausfuhrzollstelle mit Dienststempelabdruck und von der Postdienststelle mit einem Stempelabdruck (Tagesstempel oder Stempel mit der Dienststellenbezeichnung einschließlich Datumsangabe und Unterschrift) versehene und dem Beteiligten zurückgegebene bzw. zurückgesandte Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder die Ausfuhrkontrollmeldung mit Stempelabdruck (Tagesstempel oder Stempel mit der Dienststellenbezeichnung einschließlich Datumsangabe und Unterschrift) der Postdienststelle (vgl. §§ 9 und 13 AWW). <sup>2</sup>Der Anmelder ist jedoch von der Vorlage einer schriftlichen Ausfuhranmeldung nach Artikel 237 und 238 der ZK-DVO insbesondere in folgenden Fällen befreit:
    - aa) bei Postsendungen (Briefsendungen und Postpakete), die zu kommerziellen Zwecken bestimmte Waren enthalten, bis zu einem Wert von 1 000 €,
    - bb) bei nichtausfuhrabgabenpflichtigen Postsendungen (Briefsendungen und Postpakete),
    - cc) bei Drucksachen im Sinne der postalischen Vorschriften.

<sup>3</sup>In diesen Fällen kann deshalb der Ausfuhrnachweis nicht mit Hilfe der Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder der Ausfuhrkontrollmeldung geführt werden;

- b) <sup>1</sup>leicht nachprüfbar innerbetriebliche Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung. <sup>2</sup>Dieser Nachweis kommt bei der Ausfuhr von Gegenständen in gewöhnlichen Briefen, für die eine Ausfuhranmeldung (Exemplar Nr. 3 des Einheitspapiers) oder eine Ausfuhrkontrollmeldung nicht erforderlich ist, in Betracht. <sup>3</sup>Diese Regelung trägt dem Umstand Rechnung, dass bei diesen Ausfuhrsendungen der Ausfuhrnachweis weder nach Nummer 1 noch nach Nummer 2 Buchstabe a geführt werden kann.

#### Kurierdienste

(6) <sup>1</sup>Grundsätzlich sind an die schriftliche Auftragserteilung an den Unternehmer, der Kurierdienstleistungen erbringt, die gleichen Anforderungen zu stellen wie an einen Posteinlieferungsschein. <sup>2</sup>Ein Unternehmer erbringt eine Kurierdienstleistung, wenn er adressierte Sendungen in einer Weise befördert, dass entweder einzelne nachgewiesene Sendungen im Interesse einer schnellen und zuverlässigen Beförderung auf dem Weg vom Absender zum Empfänger ständig begleitet werden und die Begleitperson die Möglichkeit hat, jederzeit auf die einzelne Sendung zuzugreifen und die erforderlichen Dispositionen zu treffen, oder eine Kontrolle des Sendungsverlaufs durch den Einsatz elektronischer Kontroll- und Steuerungssysteme jederzeit möglich ist (sog. tracking and tracing). <sup>3</sup>Im Einzelnen sollen folgende Angaben vorhanden sein:

- Name und Anschrift des Ausstellers des Belegs,
- Name und Anschrift des Absenders,
- Name und Anschrift des Empfängers,
- handelsübliche Bezeichnung und Menge der beförderten Gegenstände,
- Wert der einzelnen beförderten Gegenstände,
- Tag der Einlieferung der beförderten Gegenstände beim Unternehmer.

<sup>4</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann bzgl. der Angaben zur handelsüblichen Bezeichnung, Menge und Wert der beförderten Gegenstände auf die Rechnung des Auftraggebers durch Angabe der Rechnungsnummer verwiesen werden, wenn auf dieser die Nummer des Versendungsbelegs angegeben ist. <sup>5</sup>Überwacht ein Transportunternehmen den Sendungsverlauf elektronisch, wird für Zwecke des Ausfuhrnachweises nicht zwischen den Leistungen von Kurierdiensten und anderen Transportunternehmen (Spediteure/Frachtführer) unterschieden.

#### Druckerzeugnisse

(7) <sup>1</sup>Bücher, Zeitungen, Zeitschriften und sonstige Druckerzeugnisse werden vielfach als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt oder als Sendungen zu ermäßigtem Entgelt in besonderem Beutel („M“-Beutel) in das Drittlandsgebiet versandt. <sup>2</sup>Bei diesen Sendungen kann der Ausfuhrnachweis nicht durch Versendungsbelege geführt werden. <sup>3</sup>Die Ausfuhr kann deshalb durch leicht nachprüfbar innerbetriebliche Versendungsunterlagen in Verbindung mit den Aufzeichnungen in der Finanzbuchhaltung nachgewiesen werden. <sup>4</sup>Innerbetriebliche Versendungsunterlagen können sein:

1. bei Lieferungen von Büchern in das Drittlandsgebiet
  - a) Auslieferungslisten oder Auslieferungskarteien mit Versanddaten, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
  - b) Durchschriften von Rechnungen oder Lieferscheinen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
  - c) Postausgangsbücher oder Portobücher;
2. bei Lieferungen von Zeitungen, Zeitschriften und sonstigen periodisch erscheinenden Druckschriften in das Drittlandsgebiet
  - a) Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten mit Versanddaten – in der Regel nur bei geringer Anzahl von Einzellieferungen –,
  - b) Fortsetzungskarteien oder Fortsetzungslisten ohne Versanddaten – bei Massenversand häufig erscheinender Zeitschriften –, und zwar entweder in Verbindung mit Strichvermerken auf den Karteikarten oder in Verbindung mit maschinell erstellten Aufklebeadressen,
  - c) Durchschriften von Rechnungen, nach Nummern oder alphabetisch geordnet,
  - d) Postausgangsbücher oder Portobücher – nicht bei Massenversand –.

<sup>5</sup>Die bezeichneten Versendungsunterlagen können unter den Voraussetzungen des § 146 Abs. 5 und des § 147 Abs. 2 AO auch auf Datenträgern geführt werden.

(8) <sup>1</sup>In den Fällen des Absatzes 7 soll durch Verweisungen zwischen den Versendungsunterlagen und der Finanzbuchhaltung der Zusammenhang zwischen den jeweiligen Lieferungen und den dazugehörigen Entgelten leicht nachprüfbar nachgewiesen werden. <sup>2</sup>Dazu dienen in der Regel die Nummern oder die Daten der Rechnungen oder der Lieferscheine, die auf den Debitorenkonten und auf den Auslieferungslisten, Auslieferungskarteien oder sonstigen Versendungsunterlagen zu vermerken sind. <sup>3</sup>Zulässig ist auch jedes andere System gegenseitiger Hinweise, sofern es die leichte Nachprüfbarkeit gewährleistet.

(9) <sup>1</sup>Werden Bücher, Zeitungen und Zeitschriften von einem Vertreter des Unternehmers, z.B. von einem sog. Auslieferer, gelagert und auf Weisung des Unternehmers an Abnehmer im Drittlandsgebiet versendet, kann der Unternehmer die Ausfuhr in der Regel durch eine Ausfuhrbestätigung seines Lieferers oder des Vertreters, die auf innerbetrieblichen Versendungsunterlagen beruhen kann, nachweisen. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken, Ausfuhrbestätigungen des versendenden Vertreters auch ohne Angabe des Tages der Versendung als ausreichenden Ausfuhrnachweis anzuerkennen, wenn nach der Gesamtheit der beim Unternehmer vorliegenden Unterlagen kein ernstlicher Zweifel an der Ausfuhr der Gegenstände besteht.

#### Ausfuhr von Kraftfahrzeugen

(10) Wird ein Kraftfahrzeug an einen ausländischen Abnehmer geliefert und gelangt es mit eigener Antriebskraft in das Drittlandsgebiet, gilt Folgendes:

- <sup>1</sup>Eine Ausfuhr wird grundsätzlich nur angenommen, wenn für das Kraftfahrzeug ein internationaler Zulassungsschein ausgestellt und ein Ausfuhrkennzeichen ausgegeben worden sind. <sup>2</sup>Die Grenzzollstellen erteilen deshalb nur in diesem Falle die Bestätigung der Ausfuhr. <sup>3</sup>Der Beleg, auf dem die Ausfuhr bestätigt wird, soll den Kraftfahrzeughersteller, den Kraftfahrzeugtyp, die Fahrgestellnummer und die Nummer des Kennzeichens enthalten.
- <sup>1</sup>Eine Ausfuhr wird grundsätzlich nicht angenommen, wenn das Kraftfahrzeug mit einem anderen Kennzeichen, zum Beispiel mit einem gewöhnlichen amtlichen Kennzeichen, roten Kennzeichen oder ausländischen Kennzeichen, versehen ist. <sup>2</sup>Dies gilt nur dann nicht, wenn der Unternehmer die endgültige Einfuhr des Kraftfahrzeuges in einen Drittstaat durch Belege dieses Staates nachweist, zum Beispiel durch eine Bescheinigung über die Zulassung, die Verzollung oder die Einfuhrbesteuerung, und diesen Belegen eine amtliche Übersetzung in die deutsche Sprache beigelegt ist.

(11) <sup>1</sup>Wird ein Kraftfahrzeug nicht an einen ausländischen Abnehmer, sondern an einen Abnehmer geliefert, der in dem Gebiet der Bundesrepublik Deutschland ansässig ist, und gelangt das Kraftfahrzeug mit eigener Antriebskraft in das Drittlandsgebiet, kann die Umsatzsteuerbefreiung nur in Betracht kommen, wenn der Unternehmer – aber nicht der Abnehmer – das Kraftfahrzeug in das Drittlandsgebiet – außerhalb der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete – verbringt. <sup>2</sup>Für den Nachweis der Ausfuhr ist es erforderlich, dass der Unternehmer die endgültige Einfuhr in einen Drittstaat durch Belege dieses Staates nachweist (siehe Absatz 10 Nr. 2). <sup>3</sup>Diese Regelung gilt unabhängig von der Art des verwendeten Kennzeichens.

(12) <sup>1</sup>Amtliche Stellen der Bundesrepublik Deutschland im Bestimmungsland dürfen keine Ausfuhrbestätigungen für Kraftfahrzeuge erteilen. <sup>2</sup>Wegen der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung im Übrigen vgl. BMF-Schreiben vom 22. 12. 1980, BStBl 1981 I S. 25, und vom 8. 5. 1989, BStBl I S. 188.

### 136. Buchmäßiger Nachweis

(1) <sup>1</sup>Der buchmäßige Nachweis ist – ebenso wie der Ausfuhrnachweis (vgl. Abschnitt 131 Abs. 1) – eine materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung (BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 118/76, BStBl II S. 415). <sup>2</sup>Ist er nicht geführt, kann die Steuerbefreiung auch bei zweifelsfreier Erfüllung aller übrigen Voraussetzungen nicht gewährt werden.

(2) <sup>1</sup>Der buchmäßige Nachweis muss grundsätzlich im Geltungsbereich der UStDV geführt werden. <sup>2</sup>Steuerlich zuverlässigen Unternehmern kann jedoch gestattet werden, die Aufzeichnungen über den buchmäßigen Nachweis im Ausland vorzunehmen und dort aufzubewahren. <sup>3</sup>Voraussetzung ist hierfür, dass andernfalls der buchmäßige Nachweis in unverhältnismäßiger Weise erschwert würde und dass die erforderlichen Unterlagen den deutschen Finanzbehörden jederzeit auf Verlangen im Geltungsbereich der UStDV vorgelegt werden. <sup>4</sup>Der Bewilligungsbescheid ist unter einer entsprechenden Auflage und unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu erteilen.

(3) <sup>1</sup>Aus dem Grundsatz, dass die buchmäßig nachzuweisenden Voraussetzungen eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung zu ersehen sein müssen (§ 13 Abs. 1 UStDV), ergibt sich,

dass die erforderlichen Aufzeichnungen laufend und unmittelbar nach Ausführung des jeweiligen Umsatzes vorgenommen werden müssen. <sup>2</sup>Der buchmäßige Nachweis darf lediglich um den gegebenenfalls später eingegangenen Ausfuhrnachweis (vgl. Abschnitt 131 Abs. 3) vervollständigt werden (BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 118/76, BStBl II S. 415).

(4) <sup>1</sup>Der Inhalt und der Umfang des buchmäßigen Nachweises sind in Form von Sollvorschriften geregelt (§ 13 Abs. 2 bis 6 UStDV). <sup>2</sup>Der Unternehmer kann den Nachweis auch in anderer Weise führen. <sup>3</sup>Er muss jedoch in jedem Fall die Grundsätze des § 13 Abs. 1 UStDV beachten.

(5) <sup>1</sup>Bei der Aufzeichnung der Menge und der handelsüblichen Bezeichnung des Gegenstandes der Lieferung sind Sammelbezeichnungen, z.B. Lebensmittel oder Textilien, in der Regel nicht ausreichend (vgl. Abschnitt 185 Abs. 15). <sup>2</sup>Aus der Aufzeichnung der Art und des Umfangs einer etwaigen Bearbeitung oder Verarbeitung vor der Ausfuhr (vgl. Abschnitt 128 Abs. 5) sollen auch der Name und die Anschrift des mit der Bearbeitung oder Verarbeitung Beauftragten, die Bezeichnung des betreffenden Auftrags sowie die Menge und handelsübliche Bezeichnung des ausgeführten Gegenstandes hervorgehen. <sup>3</sup>Als Grundlage dieser Aufzeichnungen können die Belege dienen, die der Unternehmer über die Bearbeitung oder Verarbeitung erhalten hat (vgl. Abschnitt 134).

(6) <sup>1</sup>Befördert oder versendet der Unternehmer oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, soll sich aus der Angabe des Berufs oder des Gewerbezweigs des Abnehmers dessen Unternehmereigenschaft sowie aus der Angabe des Erwerbszwecks des Abnehmers dessen Absicht, den Gegenstand für sein Unternehmen zu verwenden, ergeben. <sup>2</sup>Bei Lieferungen, deren Gegenstände nach Art und/oder Menge nur zur Verwendung in dem Unternehmen des Abnehmers bestimmt sein können, genügt neben der Aufzeichnung des Berufs oder Gewerbezweigs des Abnehmers die Angabe der Art und Menge der gelieferten Gegenstände. <sup>3</sup>In Zweifelsfällen kann der Erwerbszweck durch eine Bestätigung des Abnehmers nachgewiesen werden. <sup>4</sup>Bei Lieferungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts ist davon auszugehen, dass die Lieferungen für deren hoheitlichen und nicht für deren unternehmerischen Bereich ausgeführt worden sind, sofern nicht der Unternehmer anhand von Aufzeichnungen und Belegen, z.B. durch eine Bescheinigung des Abnehmers, das Gegenteil nachweist. <sup>5</sup>Wenn der Abnehmer kein Unternehmer ist, soll sich aus den Aufzeichnungen der Bestimmungsort im übrigen Drittlandsgebiet ergeben.

(7) Bei den in § 6 Abs. 3 UStG bezeichneten Lieferungen von Gegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines Beförderungsmittels bestimmt sind (vgl. Abschnitt 130), soll der Unternehmer zusätzlich zu den in § 13 Abs. 2 UStDV bezeichneten Angaben Folgendes aufzeichnen (§ 13 Abs. 5 UStDV):

1. den Gewerbezweig oder Beruf des ausländischen Abnehmers zum Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers und
2. <sup>1</sup>den Zweck, dem das ausgerüstete oder versorgte Beförderungsmittel dient, zum Nachweis des unternehmerischen Verwendungszwecks. <sup>2</sup>Es genügt die Angabe der Art des Beförderungsmittels, wenn es seiner Art nach nur unternehmerischen Zwecken dienen kann, z.B. Lastkraftwagen, Reiseomnibus, Frachtschiff. <sup>3</sup>Bei anderen Beförderungsmitteln, z.B. Personenkraftwagen, Krafträdern, Sport- und Vergnügungsbooten oder Sportflugzeugen, ist davon auszugehen, dass sie nichtunternehmerischen Zwecken dienen, es sei denn, dass nach der Gesamtheit der bei dem Unternehmer befindlichen Unterlagen kein ernstlicher Zweifel daran besteht, dass das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des Abnehmers dient. <sup>4</sup>Eine Bescheinigung des Abnehmers über den Verwendungszweck des Beförderungsmittels reicht wegen der fehlenden Nachprüfungsmöglichkeit in der Regel nicht aus.

(8) Zum Buchnachweis beim nichtkommerziellen Reiseverkehr vgl. Abschnitt 137 Abs. 11.

### 137. Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Bei den Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen Reiseverkehr (§ 6 Abs. 3a UStG) handelt es sich um Fälle, in denen der Abnehmer Waren zu nichtunternehmerischen Zwecken erwirbt und im persönlichen Reisegepäck in das Drittlandsgebiet verbringt. <sup>2</sup>Zum „persönlichen Reisegepäck“ gehören diejenigen Gegenstände, die der Abnehmer bei einem Grenzübertritt mit sich führt, z.B. das Handgepäck oder die in einem von ihm benutzten Fahrzeug befindlichen Gegenstände, sowie das anlässlich einer Reise aufgegebene Handgepäck. <sup>3</sup>Als Reise sind auch Einkaufsfahrten und der Berufsverkehr anzusehen. <sup>4</sup>Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck.

---

### Ausfuhrnachweis

(2) <sup>1</sup>Die Verbringung des Liefergegenstands in das Drittlandsgebiet soll grundsätzlich durch eine Ausfuhrbestätigung der den Ausgang des Gegenstands aus dem Gemeinschaftsgebiet überwachenden Grenzzollstelle eines EU-Mitgliedstaats (Ausgangszollstelle) nachgewiesen werden (§ 9 Abs. 1 UStDV, Abschnitt 132 Abs. 3). <sup>2</sup>Die Ausfuhrbestätigung erfolgt durch einen Sichtvermerk der Ausgangszollstelle der Gemeinschaft auf der vorgelegten Rechnung oder dem vorgelegten Ausfuhrbeleg. <sup>3</sup>Unter Sichtvermerk ist der Dienststempelabdruck der Ausgangszollstelle mit Namen der Zollstelle und Datum zu verstehen.

(3) <sup>1</sup>Als ausreichender Ausfuhrnachweis ist grundsätzlich ein Beleg (Rechnung oder ein entsprechender Beleg) anzuerkennen, der mit einem gültigen Stempelabdruck der Ausgangszollstelle versehen ist. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn außer dem Stempelabdruck keine weiteren Angaben, z.B. Datum und Unterschrift, gemacht wurden oder wenn auf besonderen Ausfuhrbelegen die vordruckmäßig vorgesehenen Ankreuzungen fehlen. <sup>3</sup>Entscheidend ist, dass sich aus dem Beleg die Abfertigung des Liefergegenstands zur Ausfuhr durch die Ausgangszollstelle erkennen lässt.

(4) <sup>1</sup>Der Ausfuhrbeleg (Rechnung oder entsprechender Beleg) soll u.a. auch die handelsübliche Bezeichnung und die Menge des ausgeführten Gegenstands enthalten. <sup>2</sup>Handelsüblich ist dabei jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, z.B. auch Markenbezeichnungen. <sup>3</sup>Handelsübliche Sammelbezeichnungen, z.B. Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel, sind ausreichend. <sup>4</sup>Dagegen reichen Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedener Gegenstände umfassen, z.B. Geschenkartikel, nicht aus (vgl. Abschnitt 185 Abs. 15). <sup>5</sup>Die im Ausfuhrbeleg verwendete handelsübliche Bezeichnung von Gegenständen ist nicht zu beanstanden, wenn die Ausgangszollstelle anhand der Angaben im Ausfuhrbeleg die Ausfuhr dieser Gegenstände bestätigt. <sup>6</sup>Damit ist ausreichend belegt, dass die Gegenstände im Ausfuhrbeleg so konkret bezeichnet worden sind, dass die Ausgangszollstelle in der Lage war, die Abfertigung dieser Gegenstände zur Ausfuhr zu bestätigen.

### Nachweis der Ausfuhrfrist

(5) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat die Einhaltung der Ausfuhrfrist (§ 6 Abs. 3a Nr. 2 UStG) durch Angabe des Tags der Ausfuhr im Ausfuhrbeleg nachzuweisen. <sup>2</sup>Fehlt auf dem Ausfuhrbeleg die Angabe des Ausfuhrtags (z.B. in den Fällen des Absatzes 2), muss der Unternehmer den Tag der Ausfuhr durch andere überprüfbare Unterlagen nachweisen.

### Abnehmernachweis

(6) <sup>1</sup>Außer der Ausfuhr der Gegenstände hat der Unternehmer durch einen Beleg nachzuweisen, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Lieferung seinen Wohnort im Drittlandsgebiet hatte. <sup>2</sup>Wohnort ist der Ort, an dem der Abnehmer für längere Zeit seine Wohnung hat und der als der örtliche Mittelpunkt seines Lebens anzusehen ist. <sup>3</sup>Als Wohnort in diesem Sinne gilt der Ort, der im Reisepass oder in einem anderen in der Bundesrepublik Deutschland anerkannten Grenzübertrittspapier (insbesondere Personalausweis) eingetragen ist. <sup>4</sup>Der Unternehmer kann sich hiervon durch Einsichtnahme in das vom Abnehmer vorgelegte Grenzübertrittspapier überzeugen. <sup>5</sup>Aus dem Ausfuhrbeleg (Rechnung oder entsprechender Beleg) müssen sich daher der Name und die Anschrift des Abnehmers ergeben (Land, Wohnort, Straße und Hausnummer). <sup>6</sup>Ist die Angabe der vollständigen Anschrift des Abnehmers zum Beispiel auf Grund von Sprachproblemen nicht möglich, genügt neben dem Namen des Abnehmers die Angabe des Landes, in dem der Abnehmer wohnt, und die Angabe der Nummer des Reisepasses oder eines anderen anerkannten Grenzübertrittspapiers.

(7) <sup>1</sup>Im Ausfuhrbeleg bestätigt die Ausgangszollstelle außer der Ausfuhr, dass die Angaben zum Namen und zur Anschrift des Abnehmers mit den Eintragungen in dem vorgelegten Grenzübertrittspapier desjenigen übereinstimmen, der den Gegenstand in seinem Reisegepäck in das Drittlandsgebiet verbringt (§ 17 UStDV). <sup>2</sup>Ist aus dem ausländischen Grenzübertrittspapier nicht die volle Anschrift, sondern nur das Land und der Wohnort oder nur das Land ersichtlich, erteilen die Ausgangszollstellen auch in diesen Fällen die Abnehmerbestätigung. <sup>3</sup>Derartige Abnehmerbestätigungen sind als ausreichender Belegnachweis anzuerkennen. <sup>4</sup>Absatz 3 Satz 2 ist für Abnehmerbestätigungen entsprechend anzuwenden.

(8) <sup>1</sup>Die Abnehmerbestätigung wird von den deutschen Grenzzollstellen in folgenden Fällen trotz Vorlage eines gültigen Grenzübertrittspapiers des Ausführers nicht erteilt:

1. Die Angaben über den ausländischen Abnehmer in dem vorgelegten Beleg stimmen nicht mit den Eintragungen in dem vorgelegten Pass oder sonstigen Grenzübertrittspapier des Ausführers überein.

2. <sup>1</sup>Der Ausführer weist einen in einem Drittland ausgestellten Pass vor, in dem ein **Aufenthaltstitel im Sinne des Aufenthaltsgesetzes** für einen drei Monate übersteigenden Aufenthalt in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat eingetragen ist, wenn diese Erlaubnis noch nicht abgelaufen ist oder nach ihrem Ablauf noch kein Monat vergangen ist. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt bei der Eintragung: „Aussetzung der Abschiebung (Duldung)“. <sup>3</sup>Die Abnehmerbestätigung wird jedoch nicht versagt, wenn der Ausführer nur eine Aufenthaltserlaubnis in der Form des Sichtvermerks (Visum) einer Auslandsvertretung der Bundesrepublik Deutschland oder eines anderen Mitgliedstaats besitzt, die zu mehrmaligen Einreisen in die Gemeinschaft, dabei jedoch nur zu einem Aufenthalt von bis zu maximal drei Monaten pro Halbjahr berechtigt (sog. Geschäftsvisum). <sup>4</sup>Die Gültigkeit solcher Geschäftsvisa kann bis zu **zehn** Jahre betragen.
3. Der Ausführer weist einen ausländischen Personalausweis vor, der in einem Drittland ausgestellt worden ist, dessen Staatsangehörige nur unter Vorlage eines Passes und nicht lediglich unter Vorlage eines Personalausweises in die Bundesrepublik Deutschland einreisen dürfen.
4. <sup>1</sup>Der Ausführer weist einen deutschen oder einen in einem anderen EU-Mitgliedstaat ausgestellten Personalausweis vor. <sup>2</sup>Bei Vorlage des deutschen Personalausweises wird die Abnehmerbestätigung jedoch in den Fällen erteilt, in denen der Inhaber des Ausweises ein Bewohner Helgolands oder der Gemeinde Büsingen ist.
5. <sup>1</sup>Der Ausführer weist einen deutschen oder einen in einem anderen EU-Mitgliedstaat ausgestellten Pass vor, ohne seinen im Drittland befindlichen Wohnort durch Eintragung in den Pass oder durch eine besondere Bescheinigung nachweisen zu können; **als eine solche Bescheinigung ist auch ein Aufenthaltstitel eines Drittlands mit mindestens noch einjähriger Gültigkeitsdauer anzusehen.** <sup>2</sup>Bei Vorlage eines deutschen Passes wird die Abnehmerbestätigung jedoch in den Fällen erteilt, in denen der Inhaber des Passes ein Bewohner Helgolands oder der Gemeinde Büsingen ist.
6. Der Ausführer ist erkennbar ein Mitglied einer nicht in einem Drittland, sondern in der Bundesrepublik Deutschland oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat stationierten Truppe, eines in diesen Gebieten befindlichen Gefolges oder deren Angehöriger.
7. <sup>1</sup>Der Ausführer legt einen vom Auswärtigen Amt ausgestellten amtlichen Pass (Diplomaten-, Ministerial- oder Dienstpass) vor. <sup>2</sup>Bei Diplomaten- und Dienstpässen mit eingetragenem Dienort in einem Drittland kann die Abnehmer**bestätigung** erteilt werden, wenn der Ausführer nachweist, dass er die Auslandsmission bereits in der Vergangenheit angetreten hat (Einreisestempel des Drittstaates, Reisepass mit entsprechendem Wohnorteintrag, durch eine besondere Bescheinigung **oder durch ein Dokument über den diplomatischen oder konsularischen Aufenthalt im Ausland, das auch in den Diplomaten- oder Dienstpass eingetragen oder eingeklebt sein kann**).

<sup>2</sup>In diesen Fällen kann mit Hilfe des Grenzübertrittspapiers nicht der Nachweis erbracht werden, dass der Wohnort des Abnehmers in einem Drittland liegt. <sup>3</sup>Die deutsche Grenzzollstelle bestätigt dann lediglich die Ausfuhr des Gegenstands der Lieferung. <sup>4</sup>Ferner vermerkt sie auf dem Ausfuhrbeleg den Grund dafür, warum sie die Richtigkeit des Namens und der Anschrift des ausländischen Abnehmers nicht bestätigen kann.

(9) <sup>1</sup>Ist der Abnehmernachweis durch eine Bestätigung der Grenzzollstelle nicht möglich oder nicht zumutbar, bestehen keine Bedenken, auch eine entsprechende Bestätigung einer amtlichen Stelle der Bundesrepublik Deutschland im Wohnsitzstaat des Abnehmers, z.B. einer diplomatischen oder konsularischen Vertretung der Bundesrepublik Deutschland oder einer im Drittlandsgebiet stationierten Truppeneinheit der Bundeswehr, als ausreichend anzuerkennen. <sup>2</sup>Aus dieser Bestätigung muss hervorgehen, dass die Angaben über den ausländischen Abnehmer – Name und Anschrift – im Zeitpunkt der Lieferung zutreffend waren. <sup>3</sup>Eine Ersatzbestätigung einer Zollstelle im Drittlandsgebiet kommt dagegen nicht in Betracht. <sup>4</sup>**Die Erteilung von Ersatzbestätigungen durch Auslandsvertretungen der Bundesrepublik Deutschland ist gebührenpflichtig und unterliegt besonderen Anforderungen.**

#### Ausfuhr- und Abnehmerbescheinigung

(10) <sup>1</sup>Für den Ausfuhrbeleg im Sinne des § 17 UStDV soll ein Vordruck nach vorgeschriebenem Muster verwendet werden. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken, wenn die in den Abschnitten B und C des Musters enthaltenen Angaben nicht auf einem besonderen Vordruck, sondern, z.B. durch Stempel- aufdruck, auf einer Rechnung angebracht werden, sofern aus dieser Rechnung der Lieferer, der ausländische Abnehmer und der Gegenstand der Lieferung ersichtlich sind.

---

Buchnachweis

(11) <sup>1</sup>Neben dem belegmäßigen Ausfuhr- und Abnehmernachweis müssen sich die Voraussetzungen der Steuerbefreiung auch eindeutig und leicht nachprüfbar aus der Buchführung ergeben (§ 13 UStDV). <sup>2</sup>Grundlage des buchmäßigen Nachweises ist grundsätzlich der Beleg mit der Ausfuhr- und Abnehmerbestätigung der Ausgangszollstelle. <sup>3</sup>Hat die Ausgangszollstelle die Ausfuhr der Gegenstände sowie die Angaben zum Abnehmer in dem vorgelegten Beleg bestätigt, sind die in dem Beleg enthaltenen Angaben (z.B. hinsichtlich der handelsüblichen Bezeichnung der Gegenstände und der Anschrift des Abnehmers) insoweit auch als ausreichender Buchnachweis anzuerkennen. <sup>4</sup>Dies gilt auch dann, wenn zum Beispiel bei Sprachproblemen anstelle der vollständigen Anschrift lediglich das Land und die Passnummer aufgezeichnet werden.

**138. bis 140. (unbesetzt)****140a. Gesonderter Steuerausweis bei Ausfuhrlieferungen**

Zu den Folgen eines gesonderten Steuerausweises bei Ausfuhrlieferungen vgl. Abschnitt 190c Abs. 6.

Zu § 7 UStG  
(§§ 12 und 13 UStDV)

**141. Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr**

(1) <sup>1</sup>Die Befreiungstatbestände in § 7 Abs. 1 **Satz 1 Nr. 1 und 2** UStG entsprechen den Befreiungstatbeständen bei der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen in § 6 Abs. 1 **Satz 1 Nr. 1 und 2** UStG. <sup>2</sup>Die Ausführungen in Abschnitt 128 Abs. 1 **und 2** gelten deshalb entsprechend. <sup>3</sup>**§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG entspricht § 6 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nur bei einer Beförderung oder Versendung durch den Unternehmer.** <sup>4</sup>**Abschnitt 128 Abs. 3 gilt insoweit entsprechend.**

(2) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei jedem der Befreiungstatbestände ist, dass der Auftraggeber den zu bearbeitenden oder zu verarbeitenden Gegenstand zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt oder zu diesem Zweck in diesem Gebiet erworben hat (§ 7 Abs. 1 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Die Bearbeitung oder Verarbeitung braucht nicht der ausschließliche Zweck für die Einfuhr oder für den Erwerb zu sein. <sup>3</sup>Die Absicht, den Gegenstand bearbeiten oder verarbeiten zu lassen, muss jedoch bei dem Auftraggeber bereits zum Zeitpunkt der Einfuhr oder des Erwerbs bestehen. <sup>4</sup>Eine Einfuhr durch den Auftraggeber liegt auch dann vor, wenn dieser den zu bearbeitenden oder zu verarbeitenden Gegenstand von dem Unternehmer im Drittlandsgebiet abholen lässt.

(3) <sup>1</sup>Die Voraussetzung der Einfuhr eines Gegenstands zum Zwecke seiner Bearbeitung oder Verarbeitung ist insbesondere in den folgenden Fällen als erfüllt anzusehen:

1. Der Gegenstand wurde in einer zollamtlich bewilligten aktiven Lohnveredelung – einschließlich einer Ausbesserung – veredelt.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Der im Inland ansässigen Weberei W ist von der zuständigen Zollstelle eine aktive Lohnveredelung (Artikel 114 bis 122 ZK; Artikel 536 bis 550 ZK-DVO) mit Garnen zum Verweben für den in der Schweiz ansässigen Auftraggeber S bewilligt worden. <sup>2</sup>S versendet zu diesem Zweck Garne an W. <sup>3</sup>Die Garne werden zollamtlich zur aktiven Lohnveredelung abgefertigt. <sup>4</sup>Für ihre Einfuhr werden keine Eingangsabgaben erhoben. <sup>5</sup>W verwebt die Garne, meldet die hergestellten Gewebe aus der Veredelung ab und sendet sie an S in die Schweiz zurück.

2. <sup>1</sup>Der eingeführte Gegenstand wurde in den zollrechtlich freien Verkehr übergeführt. <sup>2</sup>Die Einfuhrumsatzsteuer wurde entrichtet.

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Der in der Schweiz ansässige Auftraggeber S beauftragt die im Inland ansässige Weberei W mit dem Verweben von Garnen. <sup>2</sup>S versendet zu diesem Zweck Garne an W. <sup>3</sup>Da es sich auf Grund des vorliegenden Präferenznachweises um eine zollfreie Einfuhr handelt und W zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, wird keine aktive Lohnveredelung bewilligt. <sup>4</sup>W verwebt die Garne



und sendet die Gewebe an S in die Schweiz zurück. <sup>5</sup>Die für die Einfuhr der Garne erhobene Einfuhrumsatzsteuer kann W als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschnitt 199 Abs. 8).

3. Das Bestimmungsland hat für die Wiedereinfuhr des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstands Einfuhrabgaben, z.B. Zoll oder Einfuhrumsatzsteuer, erhoben.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der im Drittlandsgebiet wohnhafte Kfz-Besitzer K hat seinen Personenkraftwagen zur Reparatur durch eine Kraftfahrzeugwerkstatt im Inland eingeführt. <sup>2</sup>Die Reparatur besteht in einer Werkleistung. <sup>3</sup>Der Kraftwagen ist bei der Einfuhr formlos in eine allgemein bewilligte vorübergehende Verwendung (Artikel 137 bis 144 ZK, Artikel 555 bis 562 ZK-DVO) übergeführt worden. <sup>4</sup>Die Einfuhr in das Inland kann deshalb nicht durch zollamtliche Belege einer deutschen Zollstelle nachgewiesen werden. <sup>5</sup>Das Wohnsitzland hat jedoch bei der Wiedereinfuhr des reparierten Kraftfahrzeugs Einfuhrabgaben erhoben.

<sup>2</sup>Wegen des in den **in Satz 1 Nummern 1 bis 3 genannten Sachverhalten** zu führenden buchmäßigen Nachweises wird auf Abschnitt 143 Abs. 2 hingewiesen.

(4) <sup>1</sup>Bei Beförderungsmitteln und Transportbehältern, die ihrer Art nach von einem ausländischen Auftraggeber nur für unternehmerische Zwecke verwendet werden können – z.B. Binnenschiffe für gewerbliche Zwecke, Eisenbahnwagen, Container, Kraftomnibusse, Lastkraftwagen, Anhänger, Tankaufleger, Tanksattelschlepper und Tankcontainer – kann unterstellt werden, dass sie nicht nur zu Transportzwecken, sondern regelmäßig auch zur Wartung, Reinigung und Instandsetzung eingeführt werden. <sup>2</sup>In diesen Fällen braucht deshalb der Einfuhrzweck nicht nachgewiesen zu werden.

(5) <sup>1</sup>Die Voraussetzung des Erwerbs im Gemeinschaftsgebiet zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung ist bei einem Gegenstand insbesondere als erfüllt anzusehen, wenn

1. das Bestimmungsland für die Einfuhr des bearbeiteten oder verarbeiteten Gegenstands Einfuhrabgaben, z.B. Zoll, Einfuhrumsatzsteuer, erhoben hat, die nach dem Wert des eingeführten Gegenstands, einschließlich der durch die Bearbeitung oder Verarbeitung eingetretenen Wertsteigerung, berechnet worden sind, oder
2. der Gegenstand unmittelbar vom Lieferer an den beauftragten Unternehmer oder – im Falle der Bearbeitung oder Verarbeitung durch mehrere Beauftragte – vom vorangegangenen Beauftragten an den nachfolgenden Beauftragten gelangt ist.

<sup>2</sup>Zum buchmäßigen Nachweis wird auf Abschnitt 143 Abs. 2 hingewiesen.

(6) <sup>1</sup>In der Regel liegt keine Einfuhr zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung vor, wenn ein Gegenstand, der in das Inland gelangt ist, hier wider Erwarten reparaturbedürftig geworden und deshalb bearbeitet oder verarbeitet worden ist. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiung kommt hiernach z.B. nicht in Betracht, wenn ein im Drittlandsgebiet zugelassenes Kraftfahrzeug während einer Fahrt im Inland unerwartet repariert werden musste. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt, wenn ein Gegenstand, z.B. ein Kraftwagen, den ein ausländischer Abnehmer im Inland erworben hat, hier vor der Ausfuhr genutzt wurde und während dieser Zeit wider Erwarten repariert werden musste.

(7) <sup>1</sup>Der bearbeitete oder verarbeitete oder – im Falle der Werkleistung nach § 3 Abs. 10 UStG – der überlassene Gegenstand kann durch einen weiteren Beauftragten oder mehrere weitere Beauftragte des Auftraggebers oder eines folgenden Auftraggebers vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet worden sein. <sup>2</sup>Die Ausführungen in Abschnitt 128 Abs. 5 gelten hierzu entsprechend.

### 142. Ausfuhrnachweis

(1) <sup>1</sup>Die für den Ausfuhrnachweis bei Ausfuhrlieferungen maßgebenden Vorschriften sind entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Auf die Ausführungen in den Abschnitten 131 bis 134 wird hingewiesen. <sup>3</sup>Hat der Unternehmer einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) mit der Bearbeitung oder Verarbeitung beauftragt und befördert oder versendet dieser den bearbeiteten, verarbeiteten oder überlassenen Gegenstand in das Drittlandsgebiet, kann die Ausfuhr in diesen Fällen durch eine Versandbestätigung nachgewiesen werden.

(2) Beziehen sich die Bearbeitungen oder Verarbeitungen auf Binnenschiffe, die gewerblichen Zwecken dienen, Eisenbahnwagen oder Container ausländischer Auftraggeber (vgl. Abschnitt 141 Abs. 4), kann der Unternehmer den Nachweis der Ausfuhr dadurch erbringen, dass er neben dem Namen und der Anschrift des ausländischen Auftraggebers und des Verwenders, wenn dieser nicht der Auftraggeber ist, folgendes aufzeichnet:

1. bei Binnenschiffen, die gewerblichen Zwecken dienen, den Namen und den Heimathafen des Schiffes,
2. bei Eisenbahnwagen das Kennzeichen der ausländischen Eisenbahnverwaltung und die Nummer des Eisenbahnwagens und
3. bei Containern das Kennzeichen des Behälters.

(3) <sup>1</sup>Wird der Nachweis der Einfuhr zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung durch Hinweis auf die Belege über die Bezahlung der Eingangsabgaben des Bestimmungslandes geführt (vgl. Abschnitt 143 Abs. 2 Nr. 3), kann dieser Nachweis zugleich als Ausfuhrnachweis angesehen werden. <sup>2</sup>Eines weiteren Nachweises für die Ausfuhr bedarf es in diesen Fällen nicht mehr.

### 143. Buchmäßiger Nachweis

(1) <sup>1</sup>Die Ausführungen zum buchmäßigen Nachweis bei Ausfuhrlieferungen in Abschnitt 136 Abs. 1 bis 6 gelten entsprechend. <sup>2</sup>Ist der Gegenstand durch mehrere Unternehmer – Beauftragte – nacheinander bearbeitet oder verarbeitet worden (Abschnitt 141 Abs. 7), muss jeder dieser Unternehmer die Voraussetzungen der Steuerbefreiung einschließlich der Einfuhr oder des Erwerbs im Gemeinschaftsgebiet zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung buchmäßig nachweisen.

(2) Der Nachweis der Einfuhr oder des Erwerbs für Zwecke der Bearbeitung und Verarbeitung soll in den Fällen des Abschnitts 141 Abs. 3 und 5 regelmäßig wie folgt geführt werden:

1. in den Fällen der aktiven Lohnveredelung (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1) durch Hinweis auf die zollamtlichen Belege über die Anmeldung der Waren zur Veredelung und über die Abmeldung der Waren aus der Veredelung;
2. <sup>1</sup>in den Fällen der Einfuhrbesteuerung (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2) durch Hinweis auf den zollamtlichen Beleg über die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer. <sup>2</sup>Im Falle der Bearbeitung oder Verarbeitung durch mehrere Unternehmer – Beauftragte – genügt bei den nachfolgenden Beauftragten ein Hinweis auf eine Bescheinigung des vorangegangenen Beauftragten, worin dieser die Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer bestätigt hat;
3. in den Fällen der Erhebung von Eingangsabgaben durch das Bestimmungsland (vgl. Abschnitt 141 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 und Abs. 5 Satz 1 Nr. 1) durch Hinweis auf die bei dem Unternehmer vorhandenen Belege oder ihre beglaubigten Abschriften über die Bezahlung der Eingangsabgaben des Bestimmungslands;
4. in den Fällen, in denen der im Gemeinschaftsgebiet erworbene Gegenstand unmittelbar vom Lieferer an den Unternehmer – Beauftragten – oder von dem vorangegangenen Beauftragten an den nachfolgenden Beauftragten gelangt ist (vgl. Abschnitt 141 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2), durch Hinweis auf die Durchschrift der Ausfuhrbestätigung für Umsatzsteuerzwecke in Bearbeitungs- oder Verarbeitungsfällen.

(3) <sup>1</sup>Bei der Bearbeitung, z.B. Wartung, Reinigung oder Instandsetzung, eines Kraftfahrzeuges eines ausländischen Auftraggebers kann der Unternehmer den Nachweis der Einfuhr des Kraftfahrzeuges zum Zwecke dieser Bearbeitung auch in anderer Weise führen. <sup>2</sup>In Betracht kommen z.B. Hinweise auf eine schriftliche Anmeldung des Auftraggebers zur Reparatur oder auf eine Bescheinigung einer ausländischen Behörde, dass das Kraftfahrzeug bei einem Unfall im Drittlandsgebiet beschädigt worden ist. <sup>3</sup>Diese Regelung gilt jedoch nur dann, wenn nach den Umständen des Einzelfalles keine ernsthaften Zweifel daran bestehen, dass der Auftraggeber das Kraftfahrzeug zum Zwecke der Bearbeitung eingeführt hat.

### 144. Abgrenzung zwischen Lohnveredelungen im Sinne des § 7 UStG und Ausfuhrlieferungen im Sinne des § 6 UStG

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen kommt für Werklieferungen an eingeführten oder im Gemeinschaftsgebiet erworbenen Gegenständen – anders als die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 7 UStG bei Werkleistungen (Lohnveredelungen) – ohne Rücksicht darauf in Betracht, zu welchem Zweck die Gegenstände eingeführt oder erworben worden sind. <sup>2</sup>Deshalb ist für die Frage, ob für einen Umsatz Steuerfreiheit gewährt werden kann, insbesondere bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände häufig von entscheidender Bedeutung, ob der Umsatz eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) oder eine Werkleistung darstellt. <sup>3</sup>Ob im Einzelfall bei Reparaturen

eine Werklieferung oder eine Werkleistung vorliegt, ist nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 25. 3. 1965, V 253/63 U, BStBl III S. 338, zu entscheiden (vgl. auch Abschnitt 27).

(2) <sup>1</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann die Reparatur eines Beförderungsmittels, z.B. eines Kraftfahrzeugs, eines Sportboots, einer Yacht oder eines Sportflugzeugs, ohne weitere Nachprüfung als Werklieferung angesehen werden, wenn der Entgeltsteil, der auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt. <sup>2</sup>Liegen hiernach bei Reparaturen von Wasserfahrzeugen für die Seeschifffahrt, die nicht in § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG aufgeführt sind, die Voraussetzungen für eine Werklieferung nicht vor, kann ohne weitere Prüfung eine Reparatur gleichwohl als Werklieferung angesehen werden, wenn das Entgelt das 15fache der Bruttoregistertonnage des Schiffes übersteigt.

Zu § 8 UStG  
(§ 18 UStDV)

#### 145. Umsätze für die Seeschifffahrt

(1) <sup>1</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 UStG ist davon abhängig, dass die Umsätze **unmittelbar an Betreiber eines Seeschiffes** oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger bewirkt werden. <sup>2</sup>Sie kann sich **nicht** auf Umsätze auf den vorhergehenden Stufen erstrecken (**vgl. EuGH-Urteil vom 14. 9. 2006, C-181/04 bis C-183/04, HFR S. 1171**).

(2) <sup>1</sup>Bei den begünstigten Schiffen (§ 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG) muss es sich um Wasserfahrzeuge handeln, die nach ihrer Bauart dem Erwerb durch die Seeschifffahrt oder der Rettung Schiffbrüchiger zu dienen bestimmt sind. <sup>2</sup>Maßgebend ist die zolltarifliche Einordnung. <sup>3</sup>Zu den vorbezeichneten Schiffen gehören insbesondere Seeschiffe der Handelsschifffahrt, seegehende Fahrgast- und Fährschiffe, Fischereifahrzeuge und Schiffe des Seeschifffahrtshilfsgewerbes, z.B. Seeschlepper und Bugsierschiffe. <sup>4</sup>Nicht dazu gehören Wassersportfahrzeuge (vgl. BFH-Urteil vom 13. 2. 1992, V R 141/90, BStBl II S. 576) und Behördenfahrzeuge. <sup>5</sup>Weitere Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die nach ihrer Bauart begünstigten Wasserfahrzeuge auch tatsächlich ausschließlich oder überwiegend in der Erwerbsschifffahrt oder zur Rettung Schiffbrüchiger eingesetzt werden sollen. <sup>6</sup>Der Begriff der Seeschifffahrt ist nach den Vorschriften des Seerechts zu beurteilen. <sup>7</sup>Als Seeschifffahrt ist danach die Schifffahrt seewärts der in § 1 der Flaggenrechtsverordnung festgelegten Grenzen der Seefahrt anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2. 9. 1971, V R 8/67, BStBl 1972 II S. 45). <sup>8</sup>In den Fällen der Reise-, Zeit-, Slot- und Bareboat-Vercharterung handelt es sich jeweils um eine steuerfreie Vercharterung eines Wasserfahrzeuges für die Seeschifffahrt nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG. <sup>9</sup>Wesentliches Merkmal dieser Verträge ist das Zurverfügungstellen eines Schiffes bzw. von Schiffsraum. <sup>10</sup>Lediglich die Beförderung im Rahmen von Stückgutverträgen wird als Güterbeförderung angesehen, deren Behandlung sich nach §§ 3b, 4 Nr. 3 UStG (vgl. Abschnitte 42d, 46 bis 48) richtet.

(3) Zu den Gegenständen der Schiffsausrüstung (§ 8 Abs. 1 Nr. 2 UStG) gehören:

1. die an Bord eines Schiffes zum Gebrauch mitgeführten in der Regel beweglichen Gegenstände, z.B. optische und nautische Geräte, Drahtseile und Tauwerk, Persenninge, Werkzeug und Ankerketten, **nicht aber Transportbehälter, z. B. Container**,
2. das Schiffszubehör, z.B. Rettungsboote und andere Rettungsvorrichtungen, Möbel, Wäsche und anderes Schiffsinventar, Seekarten und Handbücher, sowie
3. Teile von Schiffen und andere Gegenstände, die in ein bestimmtes nach § 8 Abs. 1 Nr. 1 UStG begünstigtes Wasserfahrzeug eingebaut werden sollen oder die zum Ersatz von Teilen oder zur Reparatur eines begünstigten Wasserfahrzeugs bestimmt sind.

(4) <sup>1</sup>Gegenstände zur Versorgung von Schiffen (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 UStG) sind die technischen Verbrauchsgegenstände – z.B. Treibstoffe, Schmierstoffe, Farbe oder Putzwolle –, die sonstigen zum Verbrauch durch die Besatzungsmitglieder und die Fahrgäste bestimmten Gegenstände – z.B. Proviant, Genussmittel, Toilettenartikel, Zeitungen und Zeitschriften – und die Waren für Schiffsapotheken, Bordkantinen und Bordläden. <sup>2</sup>Gegenstände zur Versorgung von Schiffen sind auch Lebensmittel, Genussmittel und Non-food-Artikel, die in Bordläden, z.B. auf Ausflugsschiffen und Seebäderschiffen, verkauft werden sollen, auch wenn sie nicht zum Verbrauch oder Gebrauch an Bord, sondern zur Wiedereinfuhr in das Inland bestimmt sind.

(5) <sup>1</sup>Küstenfischerei (§ 8 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 UStG) ist die Fischerei, die in den vor einer Küste liegenden Meeresteilen, die nicht zur Hohen See, sondern zum Gebiet des Uferstaates gehören (Territorialgewässer), durchgeführt wird. <sup>2</sup>Unter Bordproviant sind die ausschließlich zum Verbrauch an Bord durch Besatzung und Passagiere bestimmten Waren (Mundvorrat) zu verstehen.

(6) <sup>1</sup>Bei der Versorgung ausländischer Kriegsschiffe (§ 8 Abs. 1 Nr. 4 UStG) kann davon ausgegangen werden, dass die Voraussetzung für die Steuerbefreiung stets erfüllt ist. <sup>2</sup>Bei der Versorgung von Kriegsschiffen der Bundeswehr ist die Voraussetzung durch einen Bestellschein, der die erforderlichen Angaben enthält, nachzuweisen. <sup>3</sup>Zu dem Begriff „Gegenstände zur Versorgung von Schiffen“ gelten die Ausführungen in Absatz 4 entsprechend.

(7) Zu den in § 8 Abs. 1 Nr. 5 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen gehören insbesondere:

1. <sup>1</sup>die Leistungen des Schiffsmaklers, soweit es sich hierbei nicht um Vermittlungsleistungen handelt. <sup>2</sup>Der Schiffsmakler vermittelt im Allgemeinen den Abschluss von Seefrachtverträgen. <sup>3</sup>Sein Aufgabenbereich bestimmt sich jedoch nicht allein nach den Vorschriften über den Handelsmakler (§§ 93 ff. HGB). <sup>4</sup>Nach der Verkehrsauffassung und Verwaltungsübung ist vielmehr davon auszugehen, dass er, im Gegensatz zum Handelsmakler, nicht nur von Fall zu Fall tätig wird, sondern auch ständig mit der Betreuung eines Schiffs betraut sein kann;
2. <sup>1</sup>die Leistungen des Havariekommissars. <sup>2</sup>Dieser ist in der Regel als Schadensagent für Versicherer, Versicherungsnehmer, Versicherte oder Beförderungsunternehmer tätig. <sup>3</sup>Er hat hauptsächlich die Aufgabe, die Interessen seines Auftraggebers wahrzunehmen, wenn bei Beförderungen Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen eintreten;
3. <sup>1</sup>die Leistungen des Schiffsbesichtigers. <sup>2</sup>Dieser ist ein Sachverständiger, der Schiffe und Ladungen besichtigt oder der auf Wunsch der Beteiligten bei Schiffshavarien oder Ladungsschäden Gutachten über Ursache, Art und Umfang der Schäden anfertigt;
4. <sup>1</sup>die Leistungen des Güterbesichtigers. <sup>2</sup>Dieser ist ein Sachverständiger, der zu einer Güterbesichtigung im Falle von Transportschäden aus Anlass einer Güterbeförderung berufen ist. <sup>3</sup>Eine amtliche Bestellung ist nicht zu fordern;
5. <sup>1</sup>die Leistungen des Dispacheurs. <sup>2</sup>Seine Tätigkeit besteht in der Feststellung und Verteilung von Schäden in den Fällen der großen Havarie (§§ 727 und 729 HGB);
6. <sup>1</sup>das Schleppen. <sup>2</sup>Diese Leistung wird auf Grund eines Dienst- oder Werkvertrags, z.B. Assistieren beim Ein- und Auslaufen, Einschleppen eines Schiffes in den Hafen, Verholen eines Schiffes innerhalb des Hafens, oder auf Grund eines Frachtvertrags im Sinne des § 556 HGB (Fortbewegung eines unbemannten Schiffes) bewirkt;
7. <sup>1</sup>das Lotsen. <sup>2</sup>Diese Leistung liegt vor, wenn ein Schiff auf See oder Wasserstraßen von einem orts- und schiffahrtkundigen Berater geleitet wird, der dieser Tätigkeit berufsmäßig auf Grund behördlicher Zulassung oder eines Lotsenpatents nachgeht;
8. <sup>1</sup>das Bergen. <sup>2</sup>Hierunter fallen alle Leistungen für ein Schiff, seine Besatzung oder Ladung, die den Anspruch auf Berge- oder Hilfslohn begründen (vgl. § 740 HGB);
9. <sup>1</sup>die selbständigen Nebenleistungen zu den in den Nummern 1 bis 8 bezeichneten Leistungen. <sup>2</sup>Haupt- und Nebenleistungen können von verschiedenen Unternehmern bewirkt werden;
10. <sup>1</sup>die Personalgestellung im Rahmen des sog. Crew-Management. <sup>2</sup>Dagegen fallen die Personalbewirtschaftungsleistungen **schon deshalb** nicht unter die Steuerbefreiung, weil sie nicht unmittelbar an Unternehmer der Seeschifffahrt erbracht werden. <sup>3</sup>Die Personalvermittlung ist nach § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei (vgl. Absatz 8).

<sup>2</sup>Im Übrigen ist Abschnitt 146 Abs. 6 Satz 3 und Abs. 7 auf die Umsätze für die Seeschifffahrt entsprechend anzuwenden.

(8) <sup>1</sup>Vermittlungsleistungen sind keine Leistungen für den unmittelbaren Bedarf der begünstigten Schiffe. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn sie von im Absatz 7 genannten Unternehmern erbracht werden. <sup>3</sup>Die Vermittlung der in § 8 UStG bezeichneten Umsätze ist jedoch unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 5 UStG steuerfrei.

**(9) Sonstige Leistungen, die sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet verbracht werden, oder die sich auf Gegenstände der Einfuhr in das Gebiet eines Mitgliedstaates der Europäischen Gemeinschaft beziehen, aber keine Leistungen für den unmittelbaren Bedarf der in § 8 Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Wasserfahrzeuge darstellen, können nach § 4 Nr. 3 UStG unter den dort genannten Voraussetzungen steuerfrei sein.**

#### 146. Umsätze für die Luftfahrt

- (1) Abschnitt 145 Abs. 1 bis 3 ist auf Umsätze für die Luftfahrt entsprechend anzuwenden.

(2) Die Steuerbefreiung **nach § 8 Abs. 2 Nr. 1 UStG** ist davon abhängig, dass **der Unternehmer** keine nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG steuerfreien Beförderungen mit Luftfahrzeugen durchführt (vgl. Abschnitt 102).

(3) <sup>1</sup>Von den Beförderungen im internationalen Luftverkehr im Sinne des § 8 Abs. 2 Nr. 1 UStG sind die Beförderungen zu unterscheiden, die sich ausschließlich auf das Inland erstrecken (Binnenluftverkehr). <sup>2</sup>Die Frage, welcher der beiden Verkehre überwiegt, bestimmt sich nach der Höhe der Entgelte für die Personen- und Güterbeförderungen im Luftverkehr. <sup>3</sup>Übersteigen bei einem Unternehmer, der ausschließlich – oder mit einem Unternehmensteil oder auch nur im Rahmen von Hilfsumsätzen – entgeltlichen Luftverkehr betreibt, die Entgelte für die Beförderungen im internationalen Luftverkehr die Entgelte für die Beförderungen im Binnenluftverkehr, kommt für die Lieferungen usw. von Luftfahrzeugen, die zum Einsatz bei diesem Unternehmer bestimmt sind, die Steuerbefreiung in Betracht. <sup>4</sup>Auf den Zweck, für den das einzelne Flugzeug bestimmt ist oder verwendet wird – Einsatz im internationalen Luftverkehr oder im Binnenluftverkehr –, kommt es nicht an. <sup>5</sup>Bei den Luftverkehrsunternehmern mit Sitz im Ausland ist davon auszugehen, dass sie im Rahmen ihres entgeltlichen Luftverkehrs überwiegend internationalen Luftverkehr betreiben. <sup>6</sup>Bei den Luftverkehrsunternehmern mit Sitz im Inland kann diese Voraussetzung als erfüllt angesehen werden, wenn sie in der für den Besteuerungszeitraum maßgeblichen im Bundessteuerblatt veröffentlichten Liste aufgeführt sind. <sup>7</sup>Die Liste wird jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres neu herausgegeben, soweit bis zu diesem Zeitpunkt Änderungen eingetreten sind.

(4) <sup>1</sup>Bis zur Aufnahme eines Unternehmers in die in Absatz 3 bezeichnete Liste gilt Folgendes: Haben die zuständigen Landesfinanzbehörden bei einem Unternehmer festgestellt, dass er im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt und keine nach § 4 Nr. 17 Buchstabe b UStG steuerfreien Beförderungsleistungen erbringt, erteilt das zuständige Finanzamt dem Unternehmer hierüber einen schriftlichen bis zum Ablauf des Kalenderjahres befristeten Bescheid. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann anderen Unternehmern Ablichtungen oder Abschriften des Bescheids des Finanzamts übersenden und sie auf diese Weise unterrichten. <sup>3</sup>Die anderen Unternehmer sind berechtigt, diese Ablichtungen oder Abschriften bis zum Beginn des neuen Kalenderjahres für die Führung des buchmäßigen Nachweises zu verwenden.

(5) <sup>1</sup>Das Finanzamt prüft einmal jährlich, ob der in die Liste aufgenommene Unternehmer die Voraussetzungen hierfür noch erfüllt. <sup>2</sup>Ist der Unternehmer danach in die nächste Liste nicht mehr aufzunehmen, können andere Unternehmer aus Vereinfachungsgründen bei Umsätzen, die sie bis zum Beginn des neuen Kalenderjahres bewirken, noch davon ausgehen, dass der Unternehmer im entgeltlichen Luftverkehr überwiegend internationalen Luftverkehr betreibt.

(6) <sup>1</sup>Bezüglich der Begriffe „Ausrüstungsgegenstände“ und „Versorgungsgegenstände“ gelten die Ausführungen in Abschnitt 145 Abs. 4 und 5 entsprechend. <sup>2</sup>Jedoch ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer die Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung eines bestimmten Luftfahrzeuges liefert. <sup>3</sup>Zu den sonstigen Leistungen im Sinne des § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG gehören insbesondere:

1. die Duldung der Benutzung des Flughafens und seiner Anlagen einschließlich der Erteilung der Start- und Landeerlaubnis,
2. die Reinigung von Luftfahrzeugen,
3. die Umschlagsleistungen auf Flughäfen,
4. die Leistungen der Havariekommissare, soweit sie bei Beförderungen im Luftverkehr anlässlich von Schäden an den Beförderungsmitteln oder ihren Ladungen tätig werden (vgl. Abschnitt 145 Abs. 8 **Satz 1** Nr. 2) und
5. die mit dem Flugbetrieb zusammenhängenden sonstigen Leistungen **auf Flughäfen**, z.B. **das** Schleppen von Flugzeugen.

(7) <sup>1</sup>Nicht befreit nach § 4 Nr. 2, § 8 Abs. 2 Nr. 4 UStG sind sonstige Leistungen, die nur mittelbar dem Bedarf von Luftfahrzeugen dienen. <sup>2</sup>Hierzu gehören insbesondere:

1. <sup>1</sup>die Vermittlung von befreiten Umsätzen. <sup>2</sup>Es kann jedoch die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 52 Abs. 4),
2. die Vermietung von Hallen für Werftbetriebe auf Flughäfen,
3. die Leistungen an eine Luftfahrtbehörde für Zwecke der Luftaufsicht im Sinne des § 29 LuftVG,
4. die Beherbergung und Beköstigung von Besatzungsmitgliedern eines Luftfahrzeuges,
5. die Beförderung von Besatzungsmitgliedern, z.B. mit einem Taxi, vom Flughafen zum Hotel und zurück,
6. die Beherbergung und Beköstigung von Passagieren bei Flugunregelmäßigkeiten und

7. die Beförderung von Passagieren und des Fluggepäcks, z.B. mit einem Kraftfahrzeug, zu einem Ausweichflughafen.

#### 147. Buchmäßiger Nachweis

(1) <sup>1</sup>Der buchmäßige Nachweis ist materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung. <sup>2</sup>Hierzu gelten die Ausführungen zu den Ausfuhrlieferungen entsprechend (vgl. Abschnitt 136 Abs. 1 bis 4).

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer soll nach § 18 UStDV neben den in § 13 Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UStDV bezeichneten Angaben auch aufzeichnen, für welchen Zweck der Gegenstand der Lieferung oder die sonstige Leistung bestimmt ist. <sup>2</sup>Es genügt der Hinweis auf Urkunden, z.B. auf ein Schiffszertifikat, oder auf Belege, wenn sich aus diesen Unterlagen der Zweck eindeutig und leicht nachprüfbar ergibt. <sup>3</sup>In Zweifelsfällen kann der begünstigte Zweck durch eine Bestätigung desjenigen, bei dem er verwirklicht werden soll, nachgewiesen werden. <sup>4</sup>Soll der begünstigte Zweck bei einem Dritten verwirklicht werden (vgl. Abschnitt 145 Abs. 1 und Abschnitt 146 Abs. 1), sollen auch der Name und die Anschrift dieses Dritten aufgezeichnet sein.

(3) <sup>1</sup>Bei Reihengeschäften können ausländische Unternehmer in der Reihe den buchmäßigen Nachweis in der Regel nicht im Geltungsbereich der UStDV erbringen. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist zur Vermeidung von Unbilligkeiten das Fehlen des Nachweises nicht zu beanstanden.

#### Zu § 9 UStG

#### 148. Verzicht auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 1 UStG)

(1) <sup>1</sup>Ein Verzicht auf Steuerbefreiungen (Option) ist nur in den Fällen des § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g, Nr. 9 Buchstabe a, Nr. 12, 13 oder 19 UStG zulässig. <sup>2</sup>Der Unternehmer hat bei diesen Steuerbefreiungen die Möglichkeit, seine Entscheidung für die Steuerpflicht bei jedem Umsatz einzeln zu treffen. <sup>3</sup>Zu den Aufzeichnungspflichten wird auf Abschnitt 256 Abs. 4 hingewiesen.

(2) <sup>1</sup>Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist in den Fällen des § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht zulässig (§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Für Unternehmer, die ihre Umsätze aus land- und forstwirtschaftlichen Betrieben nach den Vorschriften des § 24 UStG versteuern, findet § 9 UStG keine Anwendung (§ 24 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>Ferner ist § 9 UStG in den Fällen der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 und 2 UStG nicht anzuwenden.

(3) <sup>1</sup>Die Ausübung des Verzichts auf Steuerbefreiungen ist vorbehaltlich der Einschränkungen in § 9 Abs. 3 UStG (vgl. hierzu Abschnitt 148a Abs. 8 und 9) an keine besondere Form und Frist gebunden. <sup>2</sup>Die Option erfolgt, indem der leistende Unternehmer den Umsatz als steuerpflichtig behandelt. <sup>3</sup>Dies geschieht regelmäßig, wenn er gegenüber dem Leistungsempfänger mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer abrechnet. <sup>4</sup>Der Verzicht kann auch in anderer Weise (durch schlüssiges Verhalten) erklärt werden, soweit aus den Erklärungen oder sonstigen Verlautbarungen, in die das gesamte Verhalten einzubeziehen ist, der Wille zum Verzicht eindeutig hervorgeht. <sup>5</sup>Er ist solange möglich, wie die Steuerfestsetzung für diese Leistung noch vorgenommen oder geändert werden kann. <sup>6</sup>Der Verzicht ist somit auch noch möglich, wenn die Steuerfestsetzung aufgehoben oder geändert wird.

(4) <sup>1</sup>Unter den in Absatz 3 genannten Voraussetzungen kann der Verzicht auch wieder rückgängig gemacht werden. <sup>2</sup>Sind für diese Umsätze Rechnungen oder Gutschriften mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden, entfällt die Steuerschuld nur, wenn die Rechnungen oder Gutschriften berichtigt werden (vgl. § 14c Abs. 1 Satz 3 UStG und Abschnitt 190c Abs. 10). <sup>3</sup>Einer Zustimmung des Leistungsempfängers zur Rückgängigmachung des Verzichts bedarf es grundsätzlich nicht.

(5) <sup>1</sup>Voraussetzung für einen Verzicht auf die Steuerbefreiungen der in § 9 Abs. 1 UStG genannten Umsätze ist, dass steuerbare Umsätze von einem Unternehmer im Rahmen seines Unternehmens an einen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt werden bzw. eine entsprechende Verwendungsabsicht besteht (BFH-Urteil vom 17. 5. 2001, V R 38/00, BStBl 2003 II S. 434). <sup>2</sup>Diese Verwendungsabsicht muss der Unternehmer objektiv belegen und in gutem Glauben erklären (BFH-Urteil vom 22. 3. 2001, V R 46/00, BStBl 2003 II S. 433, vgl. Abschnitt 203). <sup>3</sup>Eine Option ist nicht zulässig, soweit der leistende Unternehmer den Gegenstand der Leistung oder der Leistungsempfänger die erhaltene Leistung zulässigerweise anteilig nicht seinem Unternehmen zugeordnet hat oder zuordnen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 20. 7. 1988, X R 6/80, BStBl II S. 915, und vom 28. 2. 1996, XI R 70/90, BStBl II S. 459). <sup>4</sup>Wegen der Grundsätze für die Zuordnung einer Leistung zum Unternehmen wird auf Abschnitt 192 Abs. 21 verwiesen.

(6) <sup>1</sup>Der Verzicht auf die Steuerbefreiung kann bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei aufteilbaren sonstigen Leistungen auf deren Teile begrenzt werden (Teiloption). <sup>2</sup>Eine Teiloption kommt z.B. bei der Gebäudelieferung, insbesondere bei unterschiedlichen Nutzungsarten der Gebäudeteile, in Betracht. <sup>3</sup>Unter Zugrundelegung unterschiedlicher wirtschaftlicher Funktionen ist auch eine Aufteilung nach räumlichen Gesichtspunkten (nicht dagegen eine bloße quotale Aufteilung) möglich (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1996, XI R 43/90, BStBl 1997 II S. 98). <sup>4</sup>Bei der Lieferung von Gebäuden oder Gebäudeteilen und dem dazugehörigen Grund und Boden kann die Option für eine Besteuerung nur zusammen für die Gebäude oder Gebäudeteile und den dazugehörigen Grund und Boden ausgeübt werden (EuGH-Urteil vom 8. 6. 2000, C-400/98, BStBl 2003 II S. 452).

#### **148a. Einschränkung des Verzichts auf Steuerbefreiungen (§ 9 Abs. 2 und 3 UStG)**

(1) <sup>1</sup>Der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen ist nur zulässig, soweit der Leistungsempfänger das Grundstück ausschließlich für Umsätze verwendet oder zu verwenden beabsichtigt, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. <sup>2</sup>Unter den Begriff des Grundstücks fallen nicht nur Grundstücke insgesamt, sondern auch selbständig nutzbare Grundstücksteile (z.B. Wohnungen, gewerbliche Flächen, Büroräume, Praxisräume). <sup>3</sup>Soweit der Leistungsempfänger das Grundstück oder einzelne Grundstücksteile ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, kann auf die Steuerbefreiung des einzelnen Umsatzes weiterhin verzichtet werden. <sup>4</sup>Werden mehrere Grundstücksteile räumlich oder zeitlich unterschiedlich genutzt, ist die Frage der Option bei jedem Grundstücksteil gesondert zu beurteilen. <sup>5</sup>Dabei ist es unschädlich, wenn die Verwendung der Grundstücksteile zivilrechtlich in einem einheitlichen Vertrag geregelt ist. <sup>6</sup>Ein vereinbartes Gesamtentgelt ist, ggf. im Schätzungswege, aufzuteilen.

##### Beispiel 1:

<sup>1</sup>V 1 errichtet ein Gebäude mit mehreren Wohnungen und vermietet es insgesamt an V 2. <sup>2</sup>Dieser vermietet die Wohnungen an Privatpersonen weiter.

<sup>3</sup>Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnungen durch V 2 an die Privatpersonen sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>4</sup>V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil sein Mieter das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). <sup>5</sup>V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil er nicht an Unternehmer vermietet (§ 9 Abs. 1 UStG).

##### Beispiel 2:

<sup>1</sup>V 1 errichtet ein Gebäude und vermietet es an V 2. <sup>2</sup>Dieser vermietet es an eine Gemeinde zur Unterbringung der Gemeindeverwaltung weiter.

<sup>3</sup>Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung durch V 2 an die Gemeinde sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>4</sup>V 1 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 das Gebäude für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). <sup>5</sup>V 2 kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil das Gebäude von der Gemeinde für nichtunternehmerische Zwecke genutzt wird (§ 9 Abs. 1 UStG).

##### Beispiel 3:

<sup>1</sup>V 1 errichtet ein gewerblich zu nutzendes Gebäude mit Einliegerwohnung und vermietet es insgesamt an V 2. <sup>2</sup>Dieser betreibt in den gewerblichen Räumen einen Supermarkt. <sup>3</sup>Die Einliegerwohnung vermietet V 2 an seinen angestellten Hausmeister.

<sup>4</sup>Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Vermietung der Wohnung durch V 2 an den Hausmeister sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>5</sup>V 1 kann bei der Vermietung der gewerblichen Räume auf die Steuerbefreiung verzichten, weil V 2 diese Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG).

<sup>6</sup>Bei der Vermietung der Einliegerwohnung kann V 1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 die Wohnung für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG). <sup>7</sup>V 2 kann bei der Vermietung der Einliegerwohnung nicht auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Hausmeister kein Unternehmer ist (§ 9 Abs. 1 UStG).

##### Beispiel 4:

<sup>1</sup>V errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es wie folgt:

- die Räume des Erdgeschosses an eine Bank,
- die Räume im 1. Obergeschoss an einen Arzt,
- die Räume im 2. Obergeschoss an einen Rechtsanwalt,
- die Räume im 3. Obergeschoss an das städtische Schulamt.

<sup>2</sup>Die Vermietungsumsätze des V sind von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG). <sup>3</sup>Die Geschosse des Gebäudes sind selbständig nutzbare Grundstücksteile. <sup>4</sup>Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- Erdgeschoss

<sup>5</sup>V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Bank die Räume für **grundsätzlich** steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 8 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

- 1. Obergeschoss

<sup>6</sup>V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil der Arzt die Räume für grundsätzlich steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 14 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

- 2. Obergeschoss

<sup>7</sup>V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil der Rechtsanwalt die Räume ausschließlich für Umsätze verwendet, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (§ 9 Abs. 2 UStG).

- 3. Obergeschoss

<sup>8</sup>V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil die Stadt die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

#### Beispiel 5:

<sup>1</sup>V 1 errichtet ein mehrgeschossiges Gebäude und vermietet es an V 2. <sup>2</sup>Dieser vermietet das Gebäude wie im Beispiel 4 weiter.

<sup>3</sup>Die Vermietung des Gebäudes durch V 1 an V 2 und die Weitervermietung durch V 2 sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>4</sup>V 2 kann, wie in Beispiel 4 dargestellt, nur bei der Vermietung des 2. Obergeschosses an den Rechtsanwalt auf die Steuerbefreiung verzichten (§ 9 Abs. 2 UStG). <sup>5</sup>V 1 kann bei der Vermietung des 2. Obergeschosses auf die Steuerbefreiung verzichten, wenn V 2 von seiner Optionsmöglichkeit Gebrauch macht. <sup>6</sup>V 2 verwendet das 2. Obergeschoss in diesem Fall für steuerpflichtige Umsätze. <sup>7</sup>Bei der Vermietung der übrigen Geschosse kann V 1 auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil V 2 diese Geschosse für steuerfreie Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

#### Beispiel 6:

<sup>1</sup>V errichtet ein zweistöckiges Gebäude und vermietet es an den Zahnarzt Z. <sup>2</sup>Dieser nutzt das Obergeschoss als Wohnung und betreibt im Erdgeschoss seine Praxis. <sup>3</sup>Einen Raum im Erdgeschoss nutzt Z ausschließlich für die Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen.

<sup>4</sup>Die Vermietung des Gebäudes durch V an Z ist von der Umsatzsteuer befreit (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG). <sup>5</sup>Die Geschosse des Gebäudes und auch die Räume im Erdgeschoss sind selbständig nutzbare Grundstücksteile. <sup>6</sup>Die Frage der Option ist für jeden Grundstücksteil gesondert zu prüfen.

- Erdgeschoss

<sup>7</sup>V kann auf die Steuerbefreiung insoweit nicht verzichten, als Z die Räume für seine grundsätzlich steuerfreie zahnärztliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 14 Satz 1 UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließt (§ 9 Abs. 2 UStG). <sup>8</sup>Dagegen kann V auf die Steuerbefreiung insoweit verzichten, als Z einen Raum zur Anfertigung und Wiederherstellung von Zahnprothesen, also ausschließlich zur Erbringung von steuerpflichtigen und damit den Vorsteuerabzug nicht ausschließenden Umsätzen verwendet (§ 4 Nr. 14 Satz 4 UStG).

- Obergeschoss

<sup>8</sup>V kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil Z die Räume nicht unternehmerisch nutzt (§ 9 Abs. 1 UStG).

(2) <sup>1</sup>Die Option ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 auch dann zulässig, wenn der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der seine abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen berechnet (§§ 23, 23a UStG), seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen für



land- und forstwirtschaftliche Betriebe versteuert (§ 24 UStG), Reiseleistungen erbringt (§ 25 UStG) oder die Differenzbesteuerung für die Umsätze von beweglichen körperlichen Gegenständen anwendet (§ 25a UStG). <sup>2</sup>Demgegenüber ist ein Unternehmer, bei dem die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG nicht erhoben wird, als ein nicht zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger anzusehen. <sup>3</sup>Die Option ist in diesem Fall somit nicht möglich.

(3) <sup>1</sup>Verwendet der Leistungsempfänger das Grundstück bzw. einzelne Grundstücksteile nur in sehr geringem Umfang für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen (Ausschlussumsätze), ist der Verzicht auf Steuerbefreiung zur Vermeidung von Härten weiterhin zulässig. <sup>2</sup>Eine geringfügige Verwendung für Ausschlussumsätze kann angenommen werden, wenn im Falle der steuerpflichtigen Vermietung die auf den Mietzins für das Grundstück bzw. für den Grundstücksteil entfallende Umsatzsteuer im Besteuerungszeitraum (Kalenderjahr, § 16 Abs. 1 Satz 2 UStG) höchstens zu 5 % vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen wäre (Bagatellgrenze). <sup>3</sup>Für die Vorsteueraufteilung durch den Leistungsempfänger (Mieter) gelten die allgemeinen Grundsätze (vgl. Abschnitte 207 bis 210).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>V vermietet das Erdgeschoss eines Gebäudes an den Lebensmitteleinzelhändler E. <sup>2</sup>Neben den steuerpflichtigen **Lieferungen von Lebensmitteln** bewirkt E auch die steuerfreie **Vermietung eines Appartements im Erdgeschoss** (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG). <sup>3</sup>Die Aufteilung der sowohl mit den steuerpflichtigen als auch mit den steuerfreien Umsätzen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung führt im Besteuerungszeitraum zu einem Vorsteuerauschluss von 3 %.

<sup>4</sup>Die Vermietung des Erdgeschosses von V an E ist nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>5</sup>V kann auf die Steuerbefreiung verzichten, weil E das Erdgeschoss nur in geringfügigem Umfang für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>V vermietet an den Autohändler A einen Ausstellungsraum. <sup>2</sup>A vermietet den Ausstellungsraum jährlich für zwei Wochen an ein Museum zur Ausstellung von Kunst.

<sup>3</sup>Die Vermietung des Ausstellungsraums durch V an A und die Weitervermietung durch A sind nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei. <sup>4</sup>Da A den Ausstellungsraum im Besteuerungszeitraum lediglich an 14 von 365 Tagen (ca. 4 %) zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen, kann V auf die Steuerbefreiung der Vermietung des Ausstellungsraums verzichten. <sup>5</sup>A kann auf die Steuerbefreiung nicht verzichten, weil das Museum den Ausstellungsraum für steuerfreie Umsätze (§ 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG) verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen (§ 9 Abs. 2 UStG).

(4) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat die Voraussetzungen für den Verzicht auf die Steuerbefreiungen nachzuweisen. <sup>2</sup>Der Nachweis ist an keine besondere Form gebunden. <sup>3</sup>Er kann sich aus einer Bestätigung des Mieters, aus Bestimmungen des Mietvertrags oder aus anderen Unterlagen ergeben. <sup>4</sup>Ständig wiederholte Bestätigungen des Mieters über die Verwendung des Grundstücks bzw. Grundstücksteils sind nicht erforderlich, solange beim Mieter keine Änderungen bei der Verwendung des Grundstücks zu erwarten sind. <sup>5</sup>Im Einzelfall kann es aber erforderlich sein, vom Mieter zumindest eine jährliche Bestätigung einzuholen.

(5) <sup>1</sup>§ 9 Abs. 2 UStG in der ab 1. 1. 1994 geltenden Fassung ist nicht anzuwenden, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude vor dem 1. 1. 1998 fertig gestellt wird und wenn mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 11. 11. 1993 begonnen wurde. <sup>2</sup>Unter dem Beginn der Errichtung eines Gebäudes ist der Zeitpunkt zu verstehen, in dem einer der folgenden Sachverhalte als Erster verwirklicht worden ist:

1. Beginn der Ausschachtungsarbeiten,
2. Erteilung eines spezifizierten Bauauftrags an den Bauunternehmer oder
3. Anfuhr nicht unbedeutender Mengen von Baumaterial auf dem Bauplatz.

<sup>3</sup>Vor diesem Zeitpunkt im Zusammenhang mit der Errichtung eines Gebäudes durchgeführte Arbeiten oder die Stellung eines Bauantrags sind noch nicht als Beginn der Errichtung anzusehen. <sup>4</sup>Dies gilt auch für die Arbeiten zum Abbruch eines Gebäudes, es sei denn, dass unmittelbar nach dem Abbruch des Gebäudes mit der Errichtung eines neuen Gebäudes begonnen wird. <sup>5</sup>Hiervon ist stets auszugehen, wenn der Steuerpflichtige die Entscheidung zu bauen für sich bindend und unwiderruflich nach außen hin erkennbar macht. <sup>6</sup>Dies kann z.B. durch eine Abbruchgenehmigung nachgewiesen werden, die nur unter der Auflage erteilt wurde, zeitnah ein neues Gebäude zu errichten.

(6) <sup>1</sup>Wird durch einen Anbau an einem Gebäude oder eine Aufstockung eines Gebäudes ertragsteuerlich ein selbständiges Wirtschaftsgut hergestellt, ist auf dieses Wirtschaftsgut die seit dem 1. 1. 1994 geltende Rechtslage anzuwenden. <sup>2</sup>Diese Rechtslage gilt auch, wenn ein Gebäude nachträglich durch Herstellungsarbeiten so umfassend saniert oder umgebaut wird, dass nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ein anderes Wirtschaftsgut entsteht (vgl. H 7.3 EStH 2005 zu R 7.3 EStR 2005). <sup>3</sup>Die Ausführungen in den Sätzen 1 und 2 sind jedoch in den Fällen nicht anzuwenden, in denen die Herstellungsarbeiten vor dem 11. 11. 1993 begonnen haben und vor dem 1. 1. 1998 abgeschlossen werden. <sup>4</sup>Die Einschränkung der Optionsmöglichkeiten ab 1. 1. 1994 hat keine Auswirkungen auf einen für die Errichtung des Gebäudes in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug.

(7) <sup>1</sup>Durch die Veräußerung eines Grundstücks wird die Frage, ob der Verzicht auf die in § 9 Abs. 2 UStG genannten Steuerbefreiungen zulässig ist, nicht beeinflusst. <sup>2</sup>Für Grundstücke mit Altbauten gilt daher, auch wenn sie veräußert werden, die Rechtslage vor dem 1. 1. 1994. <sup>3</sup>Zu beachten sind aber weiterhin die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 29. 5. 1992, BStBl I S. 378, zum Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten (§ 42 AO); vgl. auch BFH-Urteil vom 14. 5. 1992, V R 12/88, BStBl II S. 931.

(8) Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG bei Lieferungen von Grundstücken (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG) im Zwangsversteigerungsverfahren durch den Vollstreckungsschuldner an den Ersteher ist bis zur Aufforderung zur Abgabe von Geboten im Versteigerungstermin zulässig.

(9) Die Ausübung des Verzichts auf die Steuerbefreiung ist bei Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG außerhalb eines Zwangsversteigerungsverfahrens in dem nach § 311b BGB notariell zu beurkundenden Vertrag zu erklären.

Zu § 10 UStG  
(§ 25 UStDV)

#### 149. Entgelt

(1) <sup>1</sup>Der Begriff des Entgelts in § 10 Abs. 1 UStG gilt sowohl für die Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (§ 16 Abs. 1 UStG) als auch für die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (§ 20 UStG). <sup>2</sup>Zwischen den beiden Besteuerungsarten besteht insoweit kein Unterschied, als auch bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten grundsätzlich nur das zu versteuern ist, was für die Lieferung oder sonstige Leistung tatsächlich vereinnahmt wird (vgl. BFH-Urteile vom 2. 4. 1981, V R 39/79, BStBl II S. 627, und vom 10. 11. 1983, V R 91/80, BStBl 1984 II S. 120). <sup>3</sup>Wegen der Änderung der Bemessungsgrundlage vgl. Abschnitte 223 und 224.

(2) <sup>1</sup>Das Entgelt ist auch dann Bemessungsgrundlage, wenn es dem objektiven Wert der bewirkten Leistung nicht entspricht. <sup>2</sup>Eine Ausnahme besteht für unentgeltliche oder verbilligte Leistungen durch Unternehmer an ihr Personal, von Vereinigungen an ihre Mitglieder und von Einzelunternehmern an ihnen nahe stehende Personen; vgl. Abschnitte 12, 155 und 158. <sup>3</sup>Liefert eine Kapitalgesellschaft einer Tochtergesellschaft einen Gegenstand zu einem überhöhten Preis, bildet dieser grundsätzlich selbst dann das Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 UStG, wenn ein Teil der Gegenleistung ertragsteuerrechtlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 25. 11. 1987, X R 12/87, BStBl 1988 II S. 210).

(3) <sup>1</sup>Der Umfang des Entgelts beschränkt sich nicht auf die bürgerlich-rechtlich bestimmte oder bestimmbare Gegenleistung für eine Leistung, sondern erstreckt sich auf alles, was der Leistungsempfänger tatsächlich für die an ihn bewirkte Leistung aufwendet. <sup>2</sup>Dazu gehören auch Nebenkosten des Leistenden, die er vom Leistungsempfänger einfordert (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 2000, V R 16/99, BStBl II S. 360). <sup>3</sup>**Verlangt der Leistende für die Annahme einer Bezahlung mit Kredit- oder Geldkarte, dass der Leistungsempfänger ihm oder einem anderen Unternehmer hierfür einen Betrag entrichtet und der von diesem Empfänger zu zahlende Gesamtpreis durch die Zahlungsweise nicht beeinflusst wird, ist dieser Betrag Bestandteil der Bemessungsgrundlage für seine Leistung (vgl. Art. 13 der Verordnung (EG) Nr. 1777/2005 des Rates vom 17. 10. 2005, ABl. EU Nr. L 288 S. 1).** <sup>4</sup>Vereinbaren die Beteiligten rechtsirrtümlich die Gegenleistung ohne Umsatzsteuer, ist der ursprünglich vereinbarte Betrag in Entgelt und darauf entfallende Umsatzsteuer aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 1. 1997, V R 28/95, BStBl II S. 716). <sup>5</sup>Neben dem vereinbarten Preis einer Leistung können auch zusätzliche Aufwendungen des Leistungsempfängers Leistungsentgelt sein, wenn der Leistungsempfänger sie zugunsten des Leistenden für die Leistung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 13. 12. 1995, XI R 16/95, BStBl 1996 II S. 208). <sup>6</sup>Es kommt nicht darauf an, ob der Leistungsempfänger gewillt ist, die vom Leistenden zu erbringende oder erbrachte Leistung anzunehmen, und ob er auf sie Wert legt oder nicht (vgl. BFH-

Urteil vom 28. 1. 1988, V R 112/86, BStBl II S. 473). <sup>7</sup>Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). <sup>8</sup>Auch Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen, Prozesszinsen und Nutzungszinsen sind nicht Teil des Entgelts, sondern Schadensersatz (vgl. Abschnitt 3 Abs. 3). <sup>9</sup>Wegen der Behandlung der Teilzahlungszuschläge vgl. Abschnitt 29a. <sup>10</sup>Das erhöhte Beförderungsentgelt, das Personenbeförderungsunternehmer von sog. Schwarzfahrern erheben, ist regelmäßig kein Entgelt für die Beförderungsleistung oder eine andere steuerbare Leistung des Beförderungsunternehmers (BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228). <sup>11</sup>Als Entgelt für die Lieferung sind auch die dem Abnehmer vom Lieferer berechneten Beförderungskosten anzusehen. <sup>12</sup>Bei einer unfreien Versendung im Sinne des § 40 UStDV gehören jedoch die Kosten für die Beförderung oder deren Besorgung nicht zum Entgelt für die vom Absender ausgeführte Lieferung. <sup>13</sup>Bei Versendungen per Nachnahme ist als Entgelt für die gelieferte Ware der vom Empfänger entrichtete Nachnahmebetrag – ohne Umsatzsteuer – anzusehen, der auch die Zahlkarten- oder Überweisungsgebühr einschließt (vgl. BFH-Urteil vom 13. 12. 1973, V R 57/72, BStBl 1974 II S. 191). <sup>14</sup>Beim Pfandleihgeschäft sind die notwendigen Kosten der Verwertung, die der Pfandleiher einbehalten darf, nicht Entgelt innerhalb eines Leistungsaustauschs (vgl. BFH-Urteil vom 9. 7. 1970, V R 32/70, BStBl II S. 645). <sup>15</sup>Zahlungen im Rahmen einer so genannten Erlöspoolung, die nicht leistungsbezogen sind, fehlt der Entgeltcharakter (BFH-Urteil vom 28. 2. 1974, V R 55/72, BStBl II S. 345). <sup>16</sup>Auch die Übernahme von Schulden kann Entgelt sein (vgl. Abschnitt 6 Abs. 2).

(4) <sup>1</sup>Eine Lieferung oder sonstige Leistung eines Unternehmers wird nur mit der Bemessungsgrundlage versteuert, die sich auf Grund der von ihm vereinnahmten Gegenleistung ergibt. <sup>2</sup>Umsatzsteuerrechtlich macht es keinen Unterschied, ob der Besteller eines Werks, das sich als mangelhaft erweist, das Werk behält und statt der Minderung Schadensersatz wegen Nichterfüllung nach § 635 BGB verlangt (vgl. BFH-Urteil vom 16. 1. 2003, V R 72/01, BStBl II S. 620). <sup>3</sup>Weicht der vom Leistungsempfänger aufgewendete Betrag im Einzelfall von dem vom Unternehmer vereinnahmten Betrag ab, ist von den Aufwendungen des Abnehmers für die Lieferung oder sonstige Leistung auszugehen. <sup>4</sup>Bei der Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich deshalb das Entgelt **für die der abgetretenen Forderung zu Grunde liegenden Leistung** nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (vgl. BFH-Urteil vom 27. 5. 1987, X R 2/81, BStBl II S. 739). <sup>5</sup>Wegen der Steuer- und Vorsteuerberichtigung in diesen Fällen wird auf Abschnitt 223 Abs. 6 verwiesen.

(5) <sup>1</sup>Zum Entgelt gehören auch freiwillig an den Unternehmer gezahlte Beträge, z.B. Trinkgelder, wenn zwischen der Zahlung und der Leistung des Unternehmers eine innere Verknüpfung besteht (vgl. BFH-Urteil vom 17. 2. 1972, V R 118/71, BStBl II S. 405). <sup>2</sup>Der im Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe erhobene Bedienungszuschlag ist Teil des vom Unternehmer vereinnahmten Entgelts, auch wenn das Bedienungspersonal den Zuschlag nicht abführt, sondern vereinbarungsgemäß als Entlohnung für seine Dienste zurückbehält (vgl. BFH-Urteil vom 19. 8. 1971, V R 74/68, BStBl 1972 II S. 24). <sup>3</sup>Dagegen rechnen die an das Bedienungspersonal gezahlten freiwilligen Trinkgelder nicht zum Entgelt für die Leistungen des Unternehmers.

(6) <sup>1</sup>Geschäftskosten dürfen das Entgelt nicht mindern. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Provisionen, die der Unternehmer an seinen Handelsvertreter oder Makler für die Vermittlung des Geschäfts zu zahlen hat. <sup>3</sup>Mit Ausnahme der auf den Umsatz entfallenden Umsatzsteuer rechnen zum Entgelt auch die vom Unternehmer geschuldeten Steuern (Verbrauchs- und Verkehrsteuern), öffentlichen Gebühren und Abgaben, auch wenn diese Beträge offen auf den Leistungsempfänger überwält werden. <sup>4</sup>Diese Abgaben können auch nicht als durchlaufende Posten im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 6 UStG behandelt werden (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1970, V R 92/66, V R 10/67, BStBl II S. 648, sowie Abschnitt 152).

(7) <sup>1</sup>Als Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 2 UStG kommen auch Zahlungen des Leistungsempfängers an Dritte in Betracht, sofern sie für Rechnung des leistenden Unternehmers entrichtet werden und im Zusammenhang mit der Leistung stehen. <sup>2</sup>Dies gilt jedoch nicht für diejenigen Beträge, die der Leistungsempfänger im Rahmen eines eigenen Schuldverhältnisses mit einem Dritten aufwenden muss, damit der Unternehmer seine Leistung erbringen kann (vgl. BFH-Urteil vom 22. 2. 1968, V R 84/64, BStBl II S. 463). <sup>3</sup>Zahlt eine Rundfunkanstalt zugunsten ihrer freien Mitarbeiter Beiträge an die Pensionskasse für freie Mitarbeiter der Deutschen Rundfunkanstalten, gehören auch die Beträge zum Entgelt für die Leistungen der Mitarbeiter (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 2002, V R 73/01, BStBl 2003 II S. 217). <sup>4</sup>Erfüllt der Leistungsempfänger durch seine Zahlungen an einen Dritten sowohl eine eigene Verbindlichkeit als auch eine Schuld des leistenden Unternehmers, weil beide im Verhältnis zu dem Dritten Gesamtschuldner sind, rechnen die Zahlungen nur insoweit zum Entgelt, wie die Schuldbefreiung des leistenden Unternehmers für diesen von wirtschaftlichem Interesse ist und damit für ihn einen Wert darstellt. <sup>5</sup>Bei einer Grundstücksveräußerung **gehört die gesamtschuldnerisch von Erwerber und Veräußerer geschuldete Grunderwerbsteuer auch dann nicht zum Entgelt für die Grundstücksveräußerung,**

wenn die Parteien des Grundstückskaufvertrags vereinbaren, dass der Erwerber die Grunderwerbsteuer allein zu tragen hat, **weil der Erwerber mit der Zahlung der vertraglich übernommenen Grunderwerbsteuer eine ausschließlich eigene Verbindlichkeit begleicht.**<sup>6</sup> Gleiches gilt hinsichtlich der vom Käufer zu tragenden Kosten der Beurkundung des Kaufvertrags und der Auflassung, der Eintragung ins Grundbuch und der zu Eintragungen erforderlichen Erklärungen (§ 448 Abs. 2 BGB), vgl. BFH-Urteil vom 9. 11. 2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285.

(8) <sup>1</sup>Wird das Pfandgeld für Warenumschießungen dem Abnehmer bei jeder Lieferung berechnet, ist es Teil des Entgelts für die Lieferung. <sup>2</sup>Bei Rücknahme des Leerguts und Rückzahlung des Pfandbetrags liegt eine Entgeltsminderung vor. <sup>3</sup>Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Unternehmer die ausgezahlten Pfandgelder für Leergut unabhängig von dem Umfang der Vollgutlieferungen des jeweiligen Besteuerungszeitraums als Entgeltsminderungen behandelt. <sup>4</sup>Es muss jedoch sichergestellt sein, dass die Entgeltsminderungen in sachgerechter Weise (z.B. durch Aufteilung im gleichen Verhältnis wie bei den Vollgutlieferungen) den geltenden Steuersätzen zugeordnet werden. <sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann dem Unternehmer auf Antrag auch folgendes Verfahren genehmigt werden:

- <sup>1</sup>Die bei der Warenlieferung jeweils in Rechnung gestellten und bei Rückgabe des Leerguts dem Abnehmer zurückgewährten Pfandbeträge bleiben bei der laufenden Umsatzbesteuerung zunächst unberücksichtigt. <sup>2</sup>Der Unternehmer hat spätestens am Schluss jedes Kalenderjahrs den Pfandbetragssaldo, der sich aus dem Unterschiedsbetrag zwischen den den Abnehmern im Laufe des jeweiligen Abrechnungszeitraums berechneten und den zurückgewährten Pfandbeträgen ergibt, auf Grund seiner Aufzeichnungen zu ermitteln. <sup>3</sup>Dabei bleibt jedoch ein bereits versteuerter Saldovortrag, z.B. aus dem Vorjahr, außer Betracht. <sup>4</sup>Ein sich danach ergebender Überschuss an berechneten Pfandbeträgen ist zusammen mit den Umsätzen des betreffenden letzten Voranmeldungszeitraums der Umsatzsteuer zu unterwerfen. <sup>5</sup>Bei diesem Pfandbetragssaldo handelt es sich um einen Nettobetrag - ohne Umsatzsteuer -. <sup>6</sup>Der Abnehmer kann die auf den Pfandbetragssaldo entfallende Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn sie ihm gesondert in Rechnung gestellt ist. <sup>7</sup>Ergibt sich ein Pfandbetragssaldo zugunsten des Abnehmers, liegt bei diesem - seine Unternehmereigenschaft vorausgesetzt - eine steuerpflichtige Lieferung von Leergut vor. <sup>8</sup>Der Unternehmer, der dieses Verfahren beantragt, muss die bei den einzelnen Lieferungen berechneten und bei Rückgabe des Leerguts zurückgewährten Pfandbeträge - nach Abnehmern getrennt - gesondert von den sonstigen Entgelten aufzeichnen. <sup>9</sup>Die Aufzeichnungen müssen eindeutig und leicht nachprüfbar sein und fortlaufend geführt werden (vgl. § 63 Abs. 1 UStDV, § 146 AO). <sup>10</sup>Aus ihnen muss gegebenenfalls zu ersehen sein, wie sich die Pfandbeträge auf verschiedene Steuersätze verteilen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG). <sup>11</sup>Für den Abnehmer muss aus der Rechnung klar ersichtlich sein, dass für die in Rechnung gestellten Pfandbeträge Umsatzsteuer nicht berechnet worden ist.
- <sup>1</sup>Abweichend von dem unter Nummer 1 geregelten Verfahren kann der Unternehmer in jeder einzelnen Rechnung die Leergutrücknahme mit der Vollgutlieferung verrechnen und nur den verbleibenden Netto-Rechnungsbetrag der Umsatzsteuer unterwerfen. <sup>2</sup>Einen sich möglicherweise zum Jahresende ergebenden Pfandbetragssaldo zugunsten des Abnehmers hat in diesem Fall weder der Lieferer noch der Abnehmer zu ermitteln und zu versteuern. <sup>3</sup>Auch gesonderte Aufzeichnungen über die Pfandbeträge sind nicht erforderlich.

<sup>6</sup>Bei den folgenden Abwicklungsarten ist zunächst ein Entgelt für die Überlassung der Warenumschießung nicht gegeben:

- <sup>1</sup>Für den jeweiligen Abnehmer wird ein Leergutkonto geführt, auf dem der Lieferer das hingeebene und zurückgenommene Leergut mengenmäßig festhält. <sup>2</sup>Über den Saldo wird periodisch, häufig aber erst bei Lösung des Vertragsverhältnisses abgerechnet.
- <sup>1</sup>Die Pfandbeträge für Leergutabgänge und Leergutzugänge werden vom Lieferer auf einem besonderen Konto verbucht und auch - nachrichtlich - in den jeweiligen Rechnungen ausgewiesen, ohne aber in die Rechnungssumme einbezogen zu werden. <sup>2</sup>Von Zeit zu Zeit wird über das Leergut abgerechnet.
- <sup>1</sup>Der Lieferer erhebt mit jeder Lieferung einen Kautionsbetrag, z.B. 1 oder 2 Ct. je Flasche. <sup>2</sup>Diese Beträge dienen der Ansammlung eines Kautionsguthabens zugunsten des Abnehmers. <sup>3</sup>Die Verbuchung erfolgt auf einem besonderen Konto. <sup>4</sup>Daneben werden die Leergutbewegungen mengenmäßig festgehalten. <sup>5</sup>Über das Leergut wird in der Regel bei Auflösung der Vertragsbeziehungen abgerechnet.

<sup>7</sup>In diesen Fällen kommt ein von der vorangegangenen Warenlieferung losgelöster selbständiger Leistungsaustausch erst im Zeitpunkt der Leergutabrechnung zustande. <sup>8</sup>Die Annahme eines nicht

steuerbaren Schadensersatzes scheidet aus, weil der Zahlung des Kunden eine Leistung des Unternehmers gegenübersteht.

**(9) Hinsichtlich des Entgelts für die Vermittlung von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr durch Reisebüros gilt:**

1. <sup>1</sup>Die Vermittlung grenzüberschreitender Beförderungen von Personen im Luftverkehr gegenüber einem Reisenden ist steuerpflichtig, soweit die vermittelte Leistung auf das Inland entfällt (§ 3b Abs. 1, § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Abschnitt 53a Abs. 2 ist in diesen Fällen nicht anwendbar, weil das Reisebüro nicht im Auftrag des Luftverkehrsunternehmens tätig wird. <sup>3</sup>Soweit die vermittelte Leistung nicht auf das Inland entfällt, ist deren Vermittlung nicht steuerbar.
2. <sup>1</sup>Das Entgelt für eine Vermittlungsleistung im Sinne der Nummer 1 ist in einen steuerpflichtigen und einen nicht steuerbaren Teil aufzuteilen. <sup>2</sup>Die Umsatzsteuer ist aus der anteiligen Zahlung des Reisenden herauszurechnen. <sup>3</sup>Der Vorsteuerabzug ist auch hinsichtlich des nicht steuerbaren Teils dieser Vermittlungsleistung nicht ausgeschlossen.
3. <sup>1</sup>Erhält ein Reisebüro eine Zahlung von einem Luftverkehrsunternehmen, das die dem Reisenden vermittelte Personenbeförderungsleistung erbringt, ohne von diesem ausdrücklich zur Vermittlung beauftragt zu sein, ist diese Zahlung regelmäßig (z.B. im Rahmen eines sog. Nullprovisionsmodells) Entgelt von dritter Seite für die gegenüber dem Reisenden erbrachte Vermittlungsleistung (vgl. Nummer 1). <sup>2</sup>Nach den Umständen des Einzelfalls (z.B. auf der Grundlage eines gesonderten Dienstleistungsvertrags) kann ein Entgelt für eine gesonderte Leistung des Reisebüros an das Luftverkehrsunternehmen, die nicht in der steuerfreien Vermittlung einer Personenbeförderungsleistung besteht, oder in besonders gelagerten Ausnahmefällen ein nicht steuerbarer Zuschuss (Abschnitt 150 Abs. 7) gegeben sein; Nr. 1 bleibt auch in diesen Fällen unberührt.
4. Erhält ein Reisebüro, das grenzüberschreitende Personenbeförderungsleistungen im Luftverkehr im Auftrag des Luftverkehrsunternehmens vermittelt, von diesem für den Flugscheinverkauf ein Entgelt, und erhebt es daneben einen zusätzlichen Betrag vom Reisenden, erbringt es beim Flugscheinverkauf eine nach § 4 Nr. 5 Satz 1 Buchstabe b UStG steuerfreie Vermittlungsleistung an das Luftverkehrsunternehmen und gleichzeitig eine nach Maßgabe der Nummer 1 anteilig steuerpflichtige Vermittlungsleistung an den Reisenden.
5. Soweit eine vom Luftverkehrsunternehmen gezahlte Vergütung auf den vom Reisenden erhobenen Preis angerechnet wird, mindert sich die Bemessungsgrundlage für die Leistung gegenüber dem Reisenden entsprechend.
6. <sup>1</sup>Unter der Voraussetzung, dass der Unternehmer bei allen Vermittlungsleistungen im Sinne der Nr. 1 entsprechend verfährt, ist es nicht zu beanstanden, wenn der steuerpflichtige Teil einer Vermittlungsleistung im Sinne der Nummer 1 wie folgt ermittelt wird:
  - bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen im Luftverkehr von bzw. zu Beförderungszielen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (sog. EU-Flüge) mit 25 % des Entgelts für die Vermittlungsleistung,
  - bei der Vermittlung von grenzüberschreitenden Beförderungen von Personen im Luftverkehr von bzw. zu Beförderungszielen außerhalb des übrigen Gemeinschaftsgebiets (sog. Drittlandsflüge) mit 5 % des Entgelts für die Vermittlungsleistung.<sup>2</sup>Zwischen- oder Umsteigehalte gelten dabei nicht als Beförderungsziele. <sup>3</sup>Dieser vereinfachte Aufteilungsmaßstab gilt nicht, soweit das vom Reisenden erhobene Entgelt auf andere als die in Nummer 1 bezeichneten Leistungen entfällt (z.B. auf die Vermittlung von Unterkunft oder Mietwagen).

**(10)** <sup>1</sup>Zur Bemessungsgrundlage in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG vgl. Abschnitt 182a. <sup>2</sup>Zur Bemessungsgrundlage bei Leistungen im Rahmen sog. Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau vgl. BMF-Schreiben vom 3. 2. 2005, BStBl I S. 414.

---

**150. Zuschüsse**

## Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Zahlungen unter den Bezeichnungen „Zuschuss, Zuwendung, Beihilfe, Prämie, Ausgleichsbetrag u. ä.“ (Zuschüsse) können entweder

1. Entgelt für eine Leistung an den Zuschussgeber (Zahlenden),
2. (zusätzliches) Entgelt eines Dritten oder
3. echter Zuschuss

sein. <sup>2</sup>Der Zahlende ist Leistungsempfänger, wenn er für seine Zahlung eine Leistung vom Zahlungsempfänger erhält. <sup>3</sup>Der Zahlende kann ein Dritter sein (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG), der selbst nicht Leistungsempfänger ist.

## Zuschüsse als Entgelt für Leistungen an den Zahlenden

(2) <sup>1</sup>Zuschüsse sind Entgelt für eine Leistung an den Zahlenden,

1. wenn ein Leistungsaustauschverhältnis zwischen dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) und dem Zahlenden besteht (vgl. dazu Abschnitte 1 bis 6);
2. wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und dem Zuschuss besteht, d.h. wenn der Zahlungsempfänger seine Leistung – insbesondere bei gegenseitigen Verträgen – erkennbar um der Gegenleistung willen erbringt;
3. wenn der Zahlende einen Gegenstand oder einen sonstigen Vorteil erhält, auf Grund dessen er als Empfänger einer Lieferung oder sonstigen Leistung angesehen werden kann;
4. wenn (beim Zahlenden oder am Ende der Verbraucherkette) ein Verbrauch im Sinne des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts vorliegt.

<sup>2</sup>Ob die Leistung des Zahlungsempfängers derart mit der Zahlung verknüpft ist, dass sie sich auf den Erhalt einer Gegenleistung (Zahlung) richtet, ergibt sich aus den Vereinbarungen des Zahlungsempfängers mit dem Zahlenden, z.B. den zu Grunde liegenden Verträgen oder den Vergaberichtlinien (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169). <sup>3</sup>Die Zwecke, die der Zahlende mit den Zahlungen verfolgt, können allenfalls Aufschlüsse darüber geben, ob die erforderliche innere Verknüpfung zwischen Leistung und Zahlung vorliegt. <sup>4</sup>Die Annahme eines Leistungsaustauschs setzt weder auf der Seite des Zahlenden noch auf der Seite des Zahlungsempfängers rechtlich durchsetzbare Ansprüche voraus (vgl. BFH-Urteile vom 23. 2. 1989, V R 141/84, BStBl II S. 638 und vom 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl 2004 II S. 322). **<sup>5</sup>Zuwendungen im Rahmen von Vertragsnaturschutzmaßnahmen, die für die Bearbeitung von Flächen des Zuwendungsgebers erfolgen, werden im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; erfolgt die Zuwendung dagegen für eigene Flächen des Land- und Forstwirts, liegt im Allgemeinen ein nicht der Umsatzsteuer unterliegender echter Zuschuss vor.** <sup>6</sup>Zahlungen für die Übernahme der Erfüllung von Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, zu deren Ausführung sich die Parteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, erfolgen grundsätzlich im Rahmen eines Leistungsaustauschs. <sup>7</sup>Die Zuwendung erfolgt in diesem Fall nicht lediglich zur Subventionierung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen, wenn der Zuwendungsgeber damit auch eigene wirtschaftliche Interessen verfolgt. <sup>8</sup>Gewährt eine juristische Person des öffentlichen Rechts in diesem Zusammenhang eine als „Starthilfe“ bezeichnete Zuwendung neben der Übertragung des für die Durchführung der Aufgabe erforderlichen Vermögens zu einem symbolischen Kaufpreis, ist diese Zuwendung Entgelt für die Entbindung aus der Durchführung der öffentlichen Aufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 2005, V R 11/03, BStBl 2007 II S. 63). <sup>9</sup>Besteht eine innere Verknüpfung zwischen der Leistung des Zahlungsempfängers und der Zahlung, ist die Zahlung Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers.

## Beispiel 1:

Zuschüsse einer Gemeinde an einen eingetragenen Verein, z.B. eine Werbegemeinschaft zur vertragsgemäßen Durchführung einer Werbeveranstaltung in der Vorweihnachtszeit.

## Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Bauherr errichtet ein Geschäftshaus mit einer Tiefgarage und verpflichtet sich gegenüber der Stadt, einen Teil der Stellplätze der Allgemeinheit zur Verfügung zu stellen. <sup>2</sup>Er erhält dafür ein Entgelt von der Stadt (vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, a.a.O.).

## Beispiel 3:

Anfertigung von Auftragsgutachten gegen Entgelt, wenn der öffentliche Auftraggeber das Honorar für das Gutachten und nicht dafür leistet, die Tätigkeit des Zahlungsempfängers zu ermöglichen oder allgemein zu fördern; zum Leistungsaustausch bei der Durchführung von Forschungsvorhaben, zu der die öffentliche Hand Zuwendungen bewilligt hat, vgl. BFH-Urteil vom 23. 2. 1989, a.a.O.

## Beispiel 4:

<sup>1</sup>Eine Gemeinde bedient sich zur Erfüllung der ihr nach Landesrecht obliegenden Verpflichtung zur Abwasserbeseitigung einschließlich der Errichtung der dafür benötigten Bauwerke eines Unternehmers. <sup>2</sup>Dieser erlangt dafür u.a. einen vertraglichen Anspruch auf die Fördermittel, die der Gemeinde zustehen.

<sup>3</sup>Der Unternehmer erbringt eine steuerbare Leistung an die Gemeinde. <sup>4</sup>Ein für Rechnung der Gemeinde vom Land an den Unternehmer gezahlter Investitionszuschuss für die Errichtung der Kläranlage ist Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 2001, V R 81/99, BStBl 2003 II S. 213).

## Zuschüsse als zusätzliches Entgelt eines Dritten

(3) <sup>1</sup>Zusätzliches Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Lieferung oder sonstige Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. <sup>2</sup>Ein zusätzliches Entgelt kommt in der Regel nur dann in Betracht, wenn ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zahlungsempfänger und dem zahlenden Dritten zu verneinen ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. 2. 1992, V R 107/87, BStBl II S. 705). <sup>3</sup>Der Dritte ist in diesen Fällen nicht Leistungsempfänger. <sup>4</sup>Ein zusätzliches Entgelt liegt vor, wenn der Leistungsempfänger einen Rechtsanspruch auf die Zahlung hat, die Zahlung in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung gegenüber dem Leistungsempfänger oder zumindest im Interesse des Leistungsempfängers gewährt wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228). **<sup>5</sup>Diese Zahlung gehört unabhängig von der Bezeichnung als „Zuschuss“ zum Entgelt, wenn der Zuschuss dem Abnehmer des Gegenstands oder dem Dienstleistungsempfänger zugutekommt, der Zuschuss gerade für die Lieferung eines bestimmten Gegenstands oder die Erbringung einer bestimmten sonstigen Leistung gezahlt wird und mit der Verpflichtung der den Zuschuss gewährenden Stelle zur Zuschusszahlung das Recht des Zahlungsempfängers (des Leistenden) auf Auszahlung des Zuschusses einhergeht, wenn er einen steuerbaren Umsatz bewirkt hat (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 2003, V R 51/02, BStBl 2004 II S. 322).**

## Beispiel 1:

<sup>1</sup>Die BA gewährt einer Werkstatt für behinderte Menschen pauschale Zuwendungen zu den Sach-, Personal- und Beförderungskosten, die für die Betreuung und Ausbildung der behinderten Menschen entstehen.

<sup>2</sup>Die Zahlungen sind Entgelt von dritter Seite für die Leistungen der Werkstatt für behinderte Menschen (Zahlungsempfänger) an die behinderten Menschen, da der einzelne behinderte Mensch auf diese Zahlungen einen Anspruch hat.

## Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Bundesland gewährt einem Studentenwerk einen Zuschuss zum Bau eines Studentenwohnheims. <sup>2</sup>Der Zuschuss wird unmittelbar dem Bauunternehmer ausgezahlt.

<sup>3</sup>Es liegt Entgelt von dritter Seite für die Leistung des Bauunternehmers an das Studentenwerk vor.

<sup>6</sup>Wird das Entgelt für eine Leistung des Unternehmers wegen der Insolvenz des Leistungsempfängers uneinbringlich und zahlt eine Bank, die zu dem Leistungsempfänger Geschäftsbeziehungen unterhalten hat, an den Unternehmer gegen Abtretung der Insolvenzforderung einen Betrag, der sich – unter Berücksichtigung von Gewährleistungsansprüchen – an der Höhe des noch nicht bezahlten Entgelts orientiert, kann diese Zahlung Entgelt eines Dritten für die Leistung des Unternehmers sein (vgl. BFH-Urteil vom 19. 10. 2001, V R 48/00, BStBl 2003 II S. 210, zur Abtretung einer Konkursforderung).

(4) <sup>1</sup>Nicht zum zusätzlichen Entgelt gehören hingegen Zahlungen eines Dritten dann, wenn sie dem leistenden Unternehmer (Zahlungsempfänger) zu dessen Förderung und nicht überwiegend im Interesse des Leistungsempfängers gewährt werden. <sup>2</sup>Die Abgrenzung von zusätzlichem Entgelt und echtem Zuschuss wird somit nach der Person des Bedachten und nach dem Förderungsziel vorgenommen (BFH-Urteil vom 8. 3. 1990, V R 67/89, BStBl II S. 708). <sup>3</sup>Ist die Zahlung des Dritten an

den Zahlungsempfänger ein echter Zuschuss, weil sie zur Förderung des Zahlungsempfängers gewährt wird, ist es unbeachtlich, dass der Zuschuss auch dem Leistungsempfänger zugute kommt, weil er nicht das Entgelt aufzubringen hat, das der Zahlungsempfänger - ohne den Zuschuss - verlangen müsste (vgl. BFH-Urteil vom 9. 10. 1975, V R 88/74, BStBl 1976 II S. 105).

(5) <sup>1</sup>Ein zusätzliches Entgelt ist anzunehmen, wenn die Zahlung die Entgeltzahlung des Leistungsempfängers ergänzt und sie damit preisauflüllenden Charakter hat. <sup>2</sup>Die Zahlung dient der Preisauflüllung, wenn sie den erklärten Zweck hat, das Entgelt für die Leistung des Zahlungsempfängers an den Leistungsempfänger auf die nach Kalkulationsgrundsätzen erforderliche Höhe zu bringen und dadurch das Zustandekommen eines Leistungsaustauschs zu sichern oder wenigstens zu erleichtern (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1967, V R 31/64, BStBl III S. 717). <sup>3</sup>**Die von Versicherten der gesetzlichen Krankenkassen nach § 31 Abs. 3 SGB V zu entrichtende Zuzahlung bei der Abgabe von Arzneimitteln ist Entgelt von dritter Seite für die Lieferung des Arzneimittels durch die Apotheke an die Krankenkasse.** <sup>4</sup>Hinsichtlich der den Verlagen zugewendeten Druckkostenzuschüsse bei der Vervielfältigung und Verbreitung von Druckwerken gilt:

1. <sup>1</sup>Der Druckkostenzuschuss des Autors an den Verlag ist grundsätzlich Entgelt für die Leistung des Verlags an den Autor, wenn zwischen dem Verlag und dem Autor ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines Verlagsvertrags besteht. <sup>2</sup>Dabei ist es unerheblich, ob der Autor den Druckkostenzuschuss aus eigenen Mitteln oder mit Fördermitteln finanziert. <sup>3</sup>Zahlt der Dritte die Fördermittel für den Autor unmittelbar an den Verlag, liegt ein verkürzter Zahlungsweg vor.
2. Der Druckkostenzuschuss eines Dritten an den Verlag, der nicht im Namen und für Rechnung des Autors gewährt wird, ist grundsätzlich dann Entgelt von dritter Seite für die Leistung des Verlags an den Autor, wenn zwischen dem Verlag und dem Autor ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines Verlagsvertrags besteht.
3. Druckkostenzuschüsse eines Dritten an den Verlag sind grundsätzlich dann Entgelt für die Leistung des Verlags an den Dritten, wenn zwischen dem Verlag und dem Dritten ein Leistungsaustauschverhältnis z.B. auf Grund eines gegenseitigen Vertrags besteht.

<sup>5</sup>Entgelt von dritter Seite liegt auch dann vor, wenn der Zahlungsempfänger in pauschalierter Form das erhalten soll, was ihm vom Begünstigten (Leistungsempfänger) für die Leistung zustünde, wobei eine Kostendeckung nicht erforderlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1986, V R 93/77, BStBl II S. 723). <sup>6</sup>Wegen der Rechnerverteilung bei der Vereinnahmung von Entgelten von dritter Seite vgl. Abschnitt 188 Abs. 1.

(6) <sup>1</sup>Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch dann zu verfahren, wenn bei der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts der eingeschaltete Unternehmer einen eigenen gesetzlichen oder sonstigen Anspruch auf die Zahlung hat. <sup>2</sup>Auch wenn es nach den Vergabebedingungen im Ermessen des Zuwendungsgebers steht, ob er die Mittel der juristischen Person des öffentlichen Rechts oder unmittelbar dem eingeschalteten Unternehmer gewährt, ist entscheidend, dass der Unternehmer einen eigenen Anspruch auf die Zuwendung hat (vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1990, BStBl 1991 I S. 81).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Erstattung von Fahrgeldausfällen für die unentgeltliche Beförderung schwer behinderter Menschen im öffentlichen Personenverkehr nach §§ 145ff SGB IX.

<sup>2</sup>Die erstatteten Fahrgeldausfälle sind Entgelt eines Dritten, da die Zahlungen das Fahrgeld abgelten sollen, das die begünstigten Personen ansonsten als Leistungsempfänger entsprechend dem geltenden Tarif hätten aufwenden müssen. <sup>3</sup>Nicht entscheidungserheblich ist, dass die Erstattungen pauschaliert erfolgen. <sup>4</sup>Maßgeblich ist vielmehr, dass die Zuwendungen nach einem Prozentsatz der Fahrgeldeinnahmen berechnet werden und damit in geschätzter Höhe die erbrachten Beförderungsleistungen abgelten sollen. <sup>5</sup>Inwieweit mit der Erstattung eine Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung erreicht wird, ist nicht entscheidend (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1986, a.a.O.).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Eine Gemeinde bedient sich zur Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben im Bereich der Abfallwirtschaft einer GmbH. <sup>2</sup>Die GmbH übernimmt die Errichtung und den Betrieb von Entsorgungseinrichtungen. <sup>3</sup>Hierfür gewährt das Land Zuwendungen, die nach den Förderrichtlinien von den abfallbeseitigungspflichtigen Gemeinden oder den mit der Abfallbeseitigung beauftragten privaten Unternehmern beantragt werden können.

a) <sup>1</sup>Die Gemeinde ist Antragstellerin.



<sup>2</sup>Das Land zahlt die Zuwendungen an die antragstellende Gemeinde aus. <sup>3</sup>Die Gemeinde reicht die Gelder an die GmbH weiter.

<sup>4</sup>Die GmbH erbringt steuerbare und steuerpflichtige Leistungen (Errichtung und Betrieb der Entsorgungseinrichtungen) an die Gemeinde. <sup>5</sup>Zum Entgelt für diese Leistungen gehören auch die von der Gemeinde an die GmbH weitergeleiteten Zuwendungen des Landes.

<sup>6</sup>Selbst wenn das Land auf Antrag der Gemeinde die Mittel direkt an die GmbH überwiesen hätte, wären diese Teil des Entgelts für die Leistungen der GmbH.

b) <sup>1</sup>Die GmbH ist Antragstellerin.

<sup>2</sup>Das Land zahlt die Zuwendungen an die antragstellende GmbH aus.

<sup>3</sup>Die GmbH erbringt auch in diesem Fall steuerbare und steuerpflichtige Leistungen an die Gemeinde. <sup>4</sup>Die Zahlungen des Landes an die GmbH sind zusätzliches Entgelt eines Dritten für die Leistungen der GmbH an die Gemeinde, da die Zahlungen im Interesse der Gemeinde geleistet werden.

### Beispiel 3:

**Die nach der Verordnung (EG) Nr. 2571/97, ABI. EG Nr. L 350 S. 3, gezahlten Beihilfen für die verbilligte Abgabe von Butter sind als Entgelt von dritter Seite Teil des Entgelts für die Lieferung der subventionierten Produkte.**

### Echte Zuschüsse

(7) <sup>1</sup>Echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zahlungen nicht auf Grund eines Leistungsaustauschverhältnisses erbracht werden (vgl. BFH-Urteile vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86, und vom 13. 11. 1997, V R 11/97, BStBl 1998 II S. 169). <sup>2</sup>Das ist der Fall, wenn die Zahlungen nicht an bestimmte Umsätze anknüpfen, sondern unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt werden, weil z.B. der leistende Unternehmer (Zahlungsempfänger) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder weil in Erfüllung einer öffentlich-rechtlichen Verpflichtung bzw. im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird (vgl. BFH-Urteile vom 24. 8. 1967, V R 31/64, BStBl III S. 717, und vom 25. 11. 1986, V R 109/78, BStBl 1987 II S. 228). <sup>3</sup>Echte Zuschüsse liegen auch vor, wenn der Zahlungsempfänger die Zahlungen lediglich erhält, um ganz allgemein in die Lage versetzt zu werden, überhaupt tätig zu werden oder seine nach dem Gesellschaftszweck obliegenden Aufgaben erfüllen zu können. <sup>4</sup>So sind Zahlungen echte Zuschüsse, die vorrangig dem leistenden Zahlungsempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen gewährt werden (BFH-Urteil vom 13. 11. 1997, a.a.O.). <sup>5</sup>Dies gilt auch für Beihilfen in der Landwirtschaft, durch die Strukturveränderungen oder Verhaltensänderungen z.B. auf Grund von EG-Marktordnungen gefördert werden sollen. <sup>6</sup>Vorteile in Form von Subventionen, Beihilfen, Förderprämien, Geldpreisen und dergleichen, die ein Unternehmer als Anerkennung oder zur Förderung seiner im allgemeinen Interesse liegenden Tätigkeiten ohne Bindung an bestimmte Umsätze erhält, sind kein Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 6. 8. 1970, V R 94/68, BStBl II S. 730). <sup>7</sup>Die bloße technische Anknüpfung von Förderungsmaßnahmen an eine Leistung des Zahlungsempfängers führt nicht dazu, dass die Förderung als zusätzliches Entgelt für die Leistung zu beurteilen ist, wenn das Förderungsziel nicht die Subvention der Preise zugunsten der Abnehmer (Leistungsempfänger), sondern die Subvention des Zahlungsempfängers ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. 3. 1990, V R 67/89, BStBl II S. 708).

### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Zuschüsse, die die BA bestimmten Unternehmern zu den Löhnen und Ausbildungsvergütungen oder zu den Kosten für Arbeitserprobung und Probebeschäftigung gewährt.

<sup>2</sup>Damit erbringt die BA weder als Dritter zusätzliche Entgelte zugunsten der Vertragspartner des leistenden Unternehmers, noch erfüllt sie als dessen Leistungsempfänger eigene Entgeltsverpflichtungen.

### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Zuschüsse, die von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende für die Teilnehmer an Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung zur Abdeckung des durch die Ausübung des Zusatzjobs entstehenden tatsächlichen Mehraufwands gezahlt werden, sind echte Zuschüsse. <sup>2</sup>Ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer erbrachten Leistung und der Zuwendung besteht nicht.

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Für die Einrichtung von Zusatzjobs können den Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung die entstehenden Kosten von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende erstattet werden. <sup>2</sup>Die Erstattung kann sowohl Sach- als auch Personalkosten umfassen und pauschal ausgezahlt werden.

<sup>3</sup>Diese Maßnahmekostenpauschale stellt einen echten Zuschuss an die Arbeitsgelegenheit dar, sie soll ihre Kosten für die Einrichtung und die Durchführung der Zusatzjobs abdecken. <sup>4</sup>Ein individualisierbarer Leistungsempfänger ist nicht feststellbar.

**Beispiel 4:**

<sup>1</sup>Qualifizierungsmaßnahmen, die eine Arbeitsgelegenheit mit Mehraufwandsentschädigung selbst oder von einem externen Weiterbildungsträger durchführen lässt.

<sup>2</sup>Qualifizierungsmaßnahmen, die von der Arbeitsgelegenheit selbst durchgeführt werden und bei denen deren eigenunternehmerisches Interesse im Vordergrund steht, sind keine Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinn; ebenso begründet die Vereinbarung zur Durchführung von Qualifizierungsmaßnahmen, bei denen deren eigenunternehmerisches Interesse im Vordergrund steht, durch externe Weiterbildungsträger keinen Vertrag zugunsten Dritter. <sup>3</sup>Die von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende insoweit geleisteten Zahlungen sind kein Entgelt für eine Leistung der Arbeitsgelegenheit gegenüber diesen Trägern oder dem Weiterzubildenden, sondern echte Zuschüsse. <sup>4</sup>Für die Beurteilung der Leistungen der externen Weiterbildungsträger gelten die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätze.

**Beispiel 5:**

<sup>1</sup>Zuwendungen der Gemeinschaftsinitiative EQUAL aus dem Europäischen Sozialfonds an eine Entwicklungspartnerschaft.

<sup>2</sup>Der Zuwendungsempfänger erbringt keinem identifizierbaren Verbraucher gegenüber Leistungen und verschafft keinen Vorteil, der einen Kostenfaktor für die Leistung eines anderen Unternehmers bilden könnte. <sup>3</sup>Auch bei der Weiterreichung der Mittel an einzelnen Mitglieder der Entwicklungspartnerschaft besteht kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen einer Leistung dieses Mitglieds und der weitergereichten Zuwendung; diese dient vielmehr der Förderung des Mitglieds im allgemeinen Interesse. <sup>4</sup>Bei Einhaltung der Förderrichtlinien (vgl. ABl. EG 2000 Nr. C 127 S. 2) erfolgen die Zuwendungen als echte Zuschüsse. <sup>5</sup>Soweit Leistungen aus dem Aufgabenbereich der Entwicklungspartnerschaft vertraglich vergeben werden, können die Zuwendungen hingegen Entgelt für von dem Mitglied erbrachte Leistungen sein.

**Beispiel 6:**

<sup>1</sup>Zuwendungen des Bundes und der Länder nach den vom Bundesministerium des Innern (BMI) herausgegebenen Grundsätzen zur Regelung von Kriterien und Höhe der Förderung des Deutschen Olympischen Sportbundes – Bereich Leistungssport – sowie den vom BMI entworfenen Vereinbarungs-/Vertragsmuster, die bundesweit zur Weiterleitung der Bundeszuwendung bei der Förderung der Olympiastützpunkte und Bundesleistungszentren verwendet werden sollen, zu den Betriebs- und Unterhaltskosten ausgewählter Sportstätten.

<sup>2</sup>Im Allgemeinen liegt kein Leistungsaustausch zwischen dem Träger der geförderten Sportstätte und dem Träger des Olympiastützpunkts vor, auch wenn Nutzungszeiten für einen bestimmten Personenkreis in den Zuwendungsbedingungen enthalten sind, denn die Zuwendungen werden im Regelfall für die im allgemeinen Interesse liegende Sportförderung zur Verfügung gestellt. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Förderung des Leistungssports.

<sup>4</sup>Die normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus. <sup>5</sup>Sie haben lediglich den Zweck, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen und werden daher als echte Zuschüsse gewährt.

(8) <sup>1</sup>Zuwendungen aus öffentlichen Kassen, die ausschließlich auf der Grundlage des Haushaltsrechts und den dazu erlassenen Allgemeinen Nebenbestimmungen vergeben werden, sind grundsätzlich echte Zuschüsse. <sup>2</sup>Allgemeine Nebenbestimmungen enthalten keine konkreten Hinweise für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung. <sup>3</sup>Die dort normierten Auflagen für den Zuwendungsempfänger reichen für die Annahme eines Leistungsaustauschverhältnisses nicht aus.

<sup>4</sup>Sie haben den Sinn, den Zuwendungsgeber über den von ihm erhofften und erstrebten Nutzen des Projekts zu unterrichten und die sachgerechte Verwendung der eingesetzten Fördermittel sicherzustellen. <sup>5</sup>Wird die Bewilligung der Zuwendungen darüber hinaus mit besonderen Nebenbestimmungen verknüpft, kann ggf. ein Leistungsaustauschverhältnis vorliegen. <sup>6</sup>Besondere Nebenbestimmungen sind auf den jeweiligen Einzelfall abgestellte Regelungen, die Bestandteil jeder Zuwendung sein können und im Zuwendungsbescheid oder -vertrag besonders kenntlich zu machen sind. <sup>7</sup>Dort können Auflagen und insbesondere Vorbehalte des Zuwendungsgebers hinsichtlich der Verwendung des Tätigkeitsergebnisses geregelt sein. <sup>8</sup>Entsprechendes gilt für vertraglich geregelte Vereinbarungen. <sup>9</sup>Regelungen zur technischen Abwicklung der Zuwendung und zum haushaltsrechtlichen Nachweis ihrer Verwendung sind umsatzsteuerrechtlich regelmäßig unbeachtlich (vgl. BFH-Urteil vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86). <sup>10</sup>**Zuwendungen, die zur Projektförderung oder zur institutionellen Förderung auf der Grundlage folgender Nebenbestimmungen gewährt werden, sind grundsätzlich als nicht der Umsatzsteuer unterliegende echte Zuschüsse zu beurteilen:**

1. Nebenbestimmungen für Zuwendungen auf Kostenbasis des Bundesministeriums für Bildung und Forschung (BMBF) an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft für Forschungs- und Entwicklungsvorhaben (NKBF 98); diese gelten z.B. auch im Geschäftsbereich des Bundesministeriums für Wirtschaft (BMWi) und des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit (BMU);
2. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung (ANBest-P) - Anlage 2 der VV zu § 44 BHO;
3. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung an Gebietskörperschaften und Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften (ANBest-GK) – Anlage 3 der VV zu § 44 BHO;
4. Besondere Nebenbestimmungen für Zuwendungen des BMBF zur Projektförderung auf Ausgabenbasis (BNBest-BMBF 98); diese gelten z.B. auch im Geschäftsbereich des BMWi und des BMU;
5. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur Projektförderung auf Kostenbasis (ANBest-P-Kosten) - Anlage 4 der VV zu § 44 BHO;
6. Allgemeine Nebenbestimmungen für Zuwendungen zur institutionellen Förderung (ANBest-I) - Anlage 1 der VV zu § 44 BHO;
7. Finanzstatut für Forschungseinrichtungen der Hermann von Helmholtz-Gemeinschaft Deutscher Forschungszentren e.V. (FinSt-HZ).

<sup>11</sup>Entsprechendes gilt für Zuwendungen, die nach Richtlinien und Nebenbestimmungen zur Förderung bestimmter Vorhaben gewährt werden, die inhaltlich den o.a. Förderbestimmungen entsprechen (z.B. Zuwendungen im Rahmen der Programme der Biotechnologie- und Energieforschung sowie zur Förderung des Forschungs- und Entwicklungspersonals in der Wirtschaft). <sup>12</sup>Diese Beurteilung schließt im Einzelfall eine Prüfung nicht aus, ob auf Grund zusätzlicher Auflagen oder Bedingungen des Zuwendungsgebers oder sonstiger Umstände ein steuerbarer Leistungsaustausch zwischen dem Zuwendungsgeber und dem Zuwendungsempfänger begründet worden ist. <sup>13</sup>Dabei ist bei Vorliegen entsprechender Umstände auch die Frage des Entgelts von dritter Seite zu prüfen. <sup>14</sup>Eine Prüfung kommt insbesondere in Betracht, wenn die Tätigkeit zur Erfüllung von Ressortaufgaben des Zuwendungsgebers durchgeführt wird und deshalb z.B. folgende zusätzliche Vereinbarungen getroffen wurden (vgl. auch BFH-Urteile vom 23. 2. 1989, V R 141/84, BStBl II S. 638, und vom 28. 7. 1994, V R 19/92, BStBl 1995 II S. 86):

1. Vorbehalt von Verwertungsrechten für den Zuwendungsgeber;
2. Zustimmungsvorbehalt des Zuwendungsgebers für die Veröffentlichung der Ergebnisse;
3. fachliche Detailsteuerung durch den Zuwendungsgeber;
4. Vollfinanzierung bei Zuwendungen an Unternehmen der gewerblichen Wirtschaft.

<sup>15</sup>Die Vorbehalte sprechen nicht für einen Leistungsaustausch, wenn sie lediglich dazu dienen, die Tätigkeit zu optimieren und die Ergebnisse für die Allgemeinheit zu sichern. <sup>16</sup>Nach den vorstehenden Grundsätzen ist auch bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Zuwendungen zur Projektförderung sowie zur institutionellen Förderung auf Grund entsprechender Bestimmungen der Bundesländer zu verfahren.

---

**151. Entgeltminderungen**

(1) <sup>1</sup>Entgeltminderungen liegen vor, wenn der Leistungsempfänger bei der Zahlung Beträge abzieht, z.B. Skonti, Rabatte, Preisnachlässe usw., oder wenn dem Leistungsempfänger bereits gezahlte Beträge zurückgewährt werden, ohne dass er dafür eine Leistung zu erbringen hat. <sup>2</sup>Auf die Gründe, die für die Ermäßigung des Entgelts maßgebend waren, kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 21. 3. 1968, V R 85/65, BStBl II S. 466). <sup>3</sup>Die Pflicht des Unternehmers, bei nachträglichen Änderungen des Entgelts die Steuer bzw. den Vorsteuerabzug zu berichtigen, ergibt sich aus § 17 UStG. **<sup>4</sup>Eine Entgeltminderung liegt auch vor, wenn ein in der Leistungskette beteiligter Unternehmer einen Preisnachlass direkt gegenüber dem Endverbraucher gewährt. <sup>5</sup>Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage des ersten Unternehmers an seinen Abnehmer der nächsten Stufe (BFH-Urteil vom 12. 1. 2006, V R 3/04, BStBl II S. 479 und vgl. Abschnitt 224 Abs. 10).** <sup>6</sup>Auf die Abschnitte 223 und 224 wird hingewiesen.

(2) <sup>1</sup>Eine Entgeltminderung kann vorliegen, wenn der Erwerber einer Ware Mängel von sich aus beseitigt und dem Lieferer die entstandenen Kosten berechnet. <sup>2</sup>Zur Frage, ob in derartigen Fällen ein Schadensersatz vorliegt, vgl. Abschnitt 3 Abs. 1. <sup>3</sup>Wird jedoch von den Vertragspartnern von vornherein ein pauschaler Abzug vom Kaufpreis vereinbart und dafür vom Erwerber global auf alle Ansprüche aus der Sachmängelhaftung des Lieferers verzichtet, erbringt der Käufer eine entgeltliche sonstige Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1966, V R 83/64, BStBl 1967 III S. 234). <sup>4</sup>Zuwendungen, die ein Lieferant seinem Abnehmer für die Durchführung von Werbemaßnahmen gewährt, sind regelmäßig als Preisnachlass zu behandeln, wenn und soweit keine Verpflichtung zur Werbung besteht, der Werber die Werbung im eigenen Interesse am Erfolg der Werbemaßnahme ausführt und die Gewährung des Zuschusses nicht losgelöst von der Warenlieferung, sondern mit dieser eng verknüpft ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. 8. 1965, V 144/62 U, BStBl III S. 630). <sup>5</sup>Werbepremien, die den Abnehmern für die Werbung eines neuen Kunden gewährt werden, mindern daher nicht das Entgelt (vgl. BFH-Urteil vom 7. 3. 1995, XI R 72/93, BStBl II S. 518). <sup>6</sup>Entsprechendes gilt bei der Überlassung von Prämienbüchern durch eine Buchgemeinschaft an ihre Mitglieder für die Werbung neuer Mitglieder (vgl. BFH-Urteil vom 17. 12. 1959, V 251/58 U, BStBl 1960 III S. 97). <sup>7</sup>Soweit einem Altabonnenten eine Prämie als Belohnung für die Verlängerung seines eigenen Belieferungsverhältnisses gewährt wird, liegt eine Entgeltminderung vor (vgl. BFH-Urteil vom 7. 3. 1995, a.a.O.). <sup>8</sup>Die Teilnahme eines Händlers an einem Verkaufswettbewerb seines Lieferanten, dessen Gegenstände die vertriebenen Produkte sind, begründet regelmäßig keinen besonderen Leistungsaustausch, die Zuwendung des Preises kann jedoch als Preisnachlass durch den Lieferanten zu behandeln sein (BFH-Urteil vom 9. 11. 1994, XI R 81/92, BStBl 1995 II S. 277). <sup>9</sup>Gleiches gilt für die Zuwendung eines Lieferanten an einen Abnehmer als Belohnung für Warenbezüge in einer bestimmten Größenordnung (vgl. BFH-Urteil vom 28. 6. 1995, XI R 66/94, BStBl II S. 850). <sup>10</sup>Hat der leistende Unternehmer eine Vertragsstrafe wegen nicht gehöriger Erfüllung an den Leistungsempfänger zu zahlen, liegt darin keine Entgeltminderung (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). <sup>11</sup>Die nach der Milch-Garantiemengen-Verordnung erhobene Abgabe mindert nicht das Entgelt für die Milchlieferungen des Erzeugers.

**(3) Eine Minderung des Kaufpreises einer Ware liegt nicht vor, wenn der Käufer vom Verkäufer zur Ware einen Chip erhält, der zum verbilligten Bezug von Leistungen eines Dritten berechtigt, und der Kunde den vereinbarten Kaufpreis für die Ware unabhängig davon, ob er den Chip annimmt, zu zahlen hat und die Rechnung über den Warenkauf diesen Kaufpreis ausweist (BFH-Urteil vom 11. 5. 2006, V R 33/03, BStBl II S. 699 und vgl. Abschnitt 224 Abs. 1 Satz 5).**

(4) Preisnachlässe, die von Verkaufsagenten eingeräumt werden, sind wie folgt zu behandeln:

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Agent räumt den Abnehmern mit Zustimmung der Lieferfirma einen Preisnachlass vom Listenpreis zu Lasten seiner Provision ein. <sup>2</sup>Der Lieferer erteilt dem Abnehmer eine Rechnung über den geminderten Preis. <sup>3</sup>Dem Agenten wird auf Grund der vereinbarten „Provisionsklausel“ nur die um den Preisnachlass gekürzte Provision gutgeschrieben.

<sup>4</sup>In diesem Fall hat der Lieferer nur den vom Abnehmer aufgewendeten Betrag zu versteuern. <sup>5</sup>Der vom Agenten eingeräumte Preisnachlass ist ihm nicht in Form eines Provisionsverzichts des Agenten als Entgelt von dritter Seite zugeflossen. <sup>6</sup>Das Entgelt für die Leistung des Agenten besteht in der ihm gutgeschriebenen, gekürzten Provision.

## Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Agent räumt den Preisnachlass ohne Beteiligung der Lieferfirma zu Lasten seiner Provision ein. <sup>2</sup>Der Lieferer erteilt dem Abnehmer eine Rechnung über den vollen Listenpreis und schreibt dem Agenten die volle Provision nach dem Listenpreis gut. <sup>3</sup>Der Agent gewährt dem Abnehmer den zugesagten Preisnachlass in bar, durch Gutschrift oder durch Sachleistungen, z.B. kostenlose Lieferung von Zubehör o. Ä.

<sup>4</sup>In diesem Fall mindert der vom Agenten eingeräumte Preisnachlass die Provision des Agenten (vgl. BFH-Urteil vom 12. 1. 2006, a.a.O., und Abschnitt 224 Abs. 10). <sup>5</sup>Das Entgelt für die Leistung der Lieferfirma bleibt unberührt.

(5) <sup>1</sup>Wechselvorzinsen (Wechseldiskont), die dem Unternehmer bei der Weitergabe (Diskontierung) eines für seine Lieferung oder sonstige Leistung in Zahlung genommenen Wechsels abgezogen werden, mindern das Entgelt für seinen Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 27. 10. 1967, V 206/64, BStBl 1968 II S. 128). <sup>2</sup>Dies gilt auch für die bei Prolongation eines Wechsels berechneten Wechselvorzinsen. <sup>3</sup>Dagegen sind die Wechselumlaufspesen (Diskontspesen) Kosten des Zahlungseinzugs, die das Entgelt nicht mindern (vgl. BFH-Urteil vom 29. 11. 1955, V 79/55 S, BStBl 1956 III S. 53). <sup>4</sup>Hat der Unternehmer für seine steuerpflichtige Leistung eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis im Sinne des § 14 Abs. 2 UStG erteilt und unterlässt er es, seinem Abnehmer die Entgeltsminderung und die darauf entfallende Steuer mitzuteilen, schuldet er die auf den Wechseldiskont entfallende Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG. <sup>5</sup>Gewährt der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit, der als gesonderte Leistung anzusehen ist (vgl. Abschnitt 29a Abs. 1 und 2), und hat er über die zu leistenden Zahlungen Wechsel ausgestellt, die vom Leistungsempfänger akzeptiert werden, mindern die bei der Weitergabe der Wechsel berechneten Wechselvorzinsen nicht das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung.

(6) <sup>1</sup>Der vom Hersteller eines Arzneimittels den gesetzlichen Krankenkassen zu gewährende gesetzliche Rabatt führt beim Hersteller zu einer Minderung des Entgelts für seine Lieferung an den Zwischenhändler oder die Apotheke. <sup>2</sup>Gleiches gilt bei der verbilligten Abgabe des Arzneimittels durch die in der Lieferkette beteiligten Unternehmer. <sup>3</sup>Die Erstattung des Abschlags durch den Hersteller ist in diesem Fall Entgelt von dritter Seite für die Lieferung des Arzneimittels. <sup>4</sup>Verzichtet eine Apotheke, die nicht nach § 43b SGB V zum Einzug der Zuzahlung nach § 31 Abs. 3 SGB V verpflichtet ist, auf diese Zuzahlung, mindert sich insoweit die Bemessungsgrundlage für die Lieferung an die jeweilige Krankenkasse. <sup>5</sup>Gleiches gilt bei der Gewährung von Boni auf erhobene Zuzahlungen. <sup>6</sup>Wegen der Änderung des für die ursprüngliche Lieferung geschuldeten Umsatzsteuerbetrags sowie des in Anspruch genommenen Vorsteuerabzugs vgl. Abschnitt 223.

### 152. Durchlaufende Posten

(1) <sup>1</sup>Durchlaufende Posten gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 letzter Satz UStG). <sup>2</sup>Sie liegen vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet zu sein. <sup>3</sup>Ob der Unternehmer Beträge im Namen und für Rechnung eines anderen vereinnahmt und verauslagt, kann nicht nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise entschieden werden. <sup>4</sup>Es ist vielmehr erforderlich, dass zwischen dem Zahlungsverpflichteten und dem, der Anspruch auf die Zahlung hat (Zahlungsempfänger), unmittelbare Rechtsbeziehungen bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 2. 1966, V 135/63, BStBl III S. 263). <sup>5</sup>Liegen solche unmittelbaren Rechtsbeziehungen mit dem Unternehmer vor, sind Rechtsbeziehungen ohne Bedeutung, die zwischen dem Zahlungsempfänger und der Person bestehen, die an den Unternehmer leistet oder zu leisten verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 1967, V 54/64, BStBl III S. 377).

(2) <sup>1</sup>Unmittelbare Rechtsbeziehungen setzen voraus, dass der Zahlungsverpflichtete und der Zahlungsempfänger jeweils den Namen des anderen und die Höhe des gezahlten Betrags erfahren (vgl. BFH-Urteil vom 4. 12. 1969, V R 104/66, BStBl 1970 II S. 191). <sup>2</sup>Dieser Grundsatz findet jedoch regelmäßig auf Abgaben und Beiträge keine Anwendung. <sup>3</sup>Solche Beträge können auch dann durchlaufende Posten sein, wenn die Mittelsperson dem Zahlungsempfänger die Namen der Zahlungsverpflichteten und die jeweilige Höhe der Beträge nicht mitteilt (vgl. BFH-Urteil vom 11. 8. 1966, V 13/64, BStBl III S. 647). <sup>4</sup>Kosten (Gebühren und Auslagen), die Rechtsanwälte, Notare und Angehörige verwandter Berufe bei Behörden und ähnlichen Stellen für ihre Auftraggeber auslegen, können als durchlaufende Posten auch dann anerkannt werden, wenn dem Zahlungsempfänger Namen und Anschriften der Auftraggeber nicht mitgeteilt werden. <sup>5</sup>Voraussetzung ist, dass die Kosten nach Kosten-(Gebühren-)ordnungen berechnet werden, die den Auftraggeber als

Kosten-(Gebühren-)schuldner bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1967, V 239/64, BStBl III S. 719). <sup>6</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung von Deponiegebühren vgl. BMF-Schreiben vom 11. 2. 2000, BStBl II S. 360. <sup>7</sup>**Die von den gesetzlichen Trägern der Grundsicherung für Arbeitssuchende gezahlte Mehraufwandsentschädigung ist bei der Auszahlung durch die Arbeitsgelegenheit bei dieser als durchlaufender Posten zu beurteilen.**

(3) <sup>1</sup>Steuern, öffentliche Gebühren und Abgaben, die vom Unternehmer geschuldet werden, sind bei ihm keine durchlaufenden Posten, auch wenn sie dem Leistungsempfänger gesondert berechnet werden (vgl. BFH-Urteil vom 4. 6. 1970, V R 10/67, BStBl II S. 648 und Abschnitt 149 Abs. 6). <sup>2</sup>**Dementsprechend sind z.B. Gebühren, die im Rahmen eines Grundbuchabrufverfahrens vom Notar geschuldet werden, bei diesem keine durchlaufenden Posten, auch wenn sie als verauslagte Gerichtskosten in Rechnung gestellt werden dürfen.**

(4) <sup>1</sup>**Die Annahme eines durchlaufenden Postens scheidet auch aus, wenn der Unternehmer die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger seiner Leistung schuldet.** <sup>2</sup>**Die Weiterberechnung der nach § 2 ABMG geschuldeten Mautbeträge kann daher weder zwischen verschiedenen Gesamtschuldnern der Maut noch durch einen Mautschuldner gegenüber einem anderen Leistungsempfänger als durchlaufender Posten erfolgen.**

### 153. Bemessungsgrundlage beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen gilt der gemeine Wert (§ 9 BewG) jedes Umsatzes als Entgelt für den anderen Umsatz. <sup>2</sup>Das bedeutet, dass als Entgelt für eine Leistung der übliche Preis der vom Leistungsempfänger erhaltenen Gegenleistung anzusetzen ist; die Umsatzsteuer ist stets herauszurechnen. <sup>3</sup>Soweit der Wert des Entgelts nicht ermittelt werden kann, ist er zu schätzen. <sup>4</sup>Anhaltspunkt für die Bewertung der Gegenleistung können die Aufwendungen sein, die dem leistenden Unternehmer für die Leistung entstanden sind (vgl. BFH-Urteile vom 10. 7. 1997, V R 95/96, BStBl II S. 668, vom 10. 6. 1999, V R 87/98, BStBl II S. 580, **und vom 1. 8. 2002, V R 21/01, BStBl 2003 II S. 438**). <sup>5</sup>Das Entgelt für die Lieferung einer Sachprämie für die Vermittlung neuer Kunden umfasst deshalb außer dem Einkaufspreis für die Prämie auch die Versandkosten (vgl. EuGH-Urteil vom 3. 7. 2001, C 380/99, EuGHE I S. 5163). <sup>6</sup>Wird ein Geldbetrag zugezahlt, handelt es sich um einen Tausch oder tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe. <sup>7</sup>In diesen Fällen ist der Wert der Sachleistung um diesen Betrag zu mindern. <sup>8</sup>Wird im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes Kapital zinslos oder verbilligt zur Nutzung überlassen, richtet sich der gemeine Wert dieses Vorteils nach den allgemeinen Vorschriften des BewG (§§ 13 bis 16 BewG). <sup>9</sup>Danach ist ein einjähriger Betrag der Nutzung mit 5,5 % des Darlehens zu ermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1991, V R 12/85, BStBl II S. 649). <sup>10</sup>Zum Wert der Gegenleistung bei Übernahme einer Baulast gegen ein Darlehen zu marktunüblich niedrigen Zinsen vgl. BFH-Beschluss vom 12. 11. 1987, V B 52/86, BStBl 1988 II S. 156, zum Wert der Gegenleistung bei Nießbrauchseinräumung gegen Gewährung eines unverzinslichen Darlehens vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1991, V R 12/85, BStBl II S. 649.

#### Materialabfall

(2) <sup>1</sup>Zum Entgelt für eine Werkleistung kann neben der vereinbarten Barvergütung auch der bei der Werkleistung anfallende Materialabfall gehören, den der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer überlässt. <sup>2</sup>Das gilt insbesondere, wenn Leistungsempfänger und leistender Unternehmer sich darüber einig sind, dass die Barvergütung kein hinreichender Gegenwert für die Werkleistung ist. <sup>3</sup>Der Wert des Materialabfalls kann auch dann anteilige Gegenleistung für die Werkleistung sein, wenn über den Verbleib des Materialabfalls keine besondere Vereinbarung getroffen worden ist. <sup>4</sup>Die Vermutung, dass in diesem Fall die Höhe der vereinbarten Barvergütung durch den überlassenen Materialabfall beeinflusst worden ist, besteht insbesondere, wenn es sich um wertvollen Materialabfall handelt (vgl. BFH-Urteil vom 15. 12. 1988, V R 24/88, BStBl 1989 II S. 252). <sup>5</sup>**Übernimmt bei der Entsorgung wertstoffhaltiger Abfälle der Unternehmer (Entsorger) die vertraglich geschuldete industrielle Aufbereitung und erhält er die Verwertungs- und Vermarktungsmöglichkeit über die im Abfall enthaltenen Wertstoffe, bleibt der Charakter der Leistung als Entsorgungsleistung ungeachtet des durch den Entsorger erzielten Preises für die Wertstoffe unberührt.** <sup>6</sup>**Der Wert des Wertstoffs ist Bemessungsgrundlage für die erbrachte Entsorgungsleistung, ggf. – je nach Marktlage – abzüglich bzw. zuzüglich einer Baraufgabe.** <sup>7</sup>**Die für die Höhe der Baraufgabe maßgebenden Verhältnisse ergeben sich dabei regelmäßig aus den vertraglichen Vereinbarungen und Abrechnungen.** <sup>8</sup>**Bemessungsgrundlage für die**

Lieferung des Unternehmers, der den wertstoffhaltigen Abfall abgibt, ist der Wert der Gegenleistung (Entsorgungsleistung) ggf. – je nach Marktlage – abzüglich bzw. zuzüglich einer Baraufgabe.<sup>9</sup> Beginnt die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer (Entsorger) in einem anderen EU-Mitgliedstaat, kann die Leistung des liefernden Unternehmers als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei sein.<sup>10</sup> Der Entsorger hat einen betragsmäßig identischen innergemeinschaftlichen Erwerb des wertstoffhaltigen Abfalls der Umsatzbesteuerung in Deutschland zu unterwerfen, wenn hier die Entsorgung des Abfalls erfolgt.

### Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft

(3) <sup>1</sup>Die Umsätze beim Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft sind in der Regel Tauschlieferungen mit Baraufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 3. 5. 1962, V 291/59 U, BStBl III S. 265). <sup>2</sup>Der Lieferung eines aufbereiteten funktionsfähigen Austauschteils (z.B. Motor, Aggregat, Achse, Benzinpumpe, Kurbelwelle, Vergaser) durch den Unternehmer der Kraftfahrzeugwirtschaft stehen eine Geldzahlung und eine Lieferung des reparaturbedürftigen Kraftfahrzeugteils (Altteils) durch den Kunden gegenüber. <sup>3</sup>Als Entgelt für die Lieferung des Austauschteils sind demnach die vereinbarte Geldzahlung und der gemeine Wert des Altteils, **jeweils abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer**, anzusetzen. <sup>4</sup>Dabei können die Altteile mit einem Durchschnittswert von 10 % des so genannten Bruttoaustauschentgelts bewertet werden. <sup>5</sup>Als Bruttoaustauschentgelt ist der Betrag anzusehen, den der Endabnehmer für den Erwerb eines dem zurückgegebenen Altteil entsprechenden Austauschteils abzüglich Umsatzsteuer, jedoch ohne Abzug eines Rabatts zu zahlen hat. <sup>6</sup>Der Durchschnittswert ist danach auf allen Wirtschaftsstufen gleich. <sup>7</sup>Er kann beim Austauschverfahren sowohl für Personenkraftwagen als auch für andere Kraftfahrzeuge, insbesondere auch Traktoren, Mähdrescher und andere selbst fahrende Arbeitsmaschinen im Sinne des § 18 Abs. 2 Nr. 1 StVZO, angewandt werden. <sup>8</sup>Setzt ein Unternehmer bei der Abrechnung an Stelle des Durchschnittswerts andere Werte an, sind die tatsächlichen Werte der Umsatzsteuer zu unterwerfen. <sup>9</sup>Zur Vereinfachung der Abrechnung (§ 14 UStG) und zur Erleichterung der Aufzeichnungspflichten (§ 22 UStG) kann wie folgt verfahren werden:

1. <sup>1</sup>Die Lieferungen von Altteilen durch die am Kraftfahrzeug-Austauschverfahren beteiligten Unternehmer werden nicht zur Umsatzsteuer herangezogen. <sup>2</sup>Soweit der Endabnehmer des Austauschteils ein Land- und Forstwirt ist und seine Umsätze nach § 24 UStG nach Durchschnittssätzen versteuert, ist der Lieferer des Austauschteils, z.B. Reparaturwerkstatt, verpflichtet, über die an ihn ausgeführte Lieferung des Altteils auf Verlangen eine Gutschrift nach § 14 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UStG zu erteilen (vgl. Nummer 2 Buchstabe a Beispiel 2).
2. <sup>1</sup>Bei der Lieferung des Austauschteils wird der Wert des zurückgegebenen Altteils in allen Fällen von den Lieferern – Hersteller, Großhändler, Reparaturwerkstatt – als Teil der Bemessungsgrundlage berücksichtigt. <sup>2</sup>Dabei ist Folgendes zu beachten:
  - a) <sup>1</sup>In der Rechnung über die Lieferung des Austauschteils braucht der Wert des Altteils nicht in den Rechnungsbetrag einbezogen zu werden. <sup>2</sup>Es genügt, dass der Unternehmer den auf den Wert des Altteils entfallenden Steuerbetrag angibt.

#### Beispiel 1:

1 Austauschmotor	1 000,— €
+ Umsatzsteuer (19 %)	190,— €
+ Umsatzsteuer (19 %) auf den Wert des Altteils von 100 € (10 % von 1 000 €)	19,— €
	<b>1 209,— €</b>

#### Beispiel 2:

(Lieferung eines Austauschteils an einen Landwirt, der § 24 UStG anwendet)

1 Austauschmotor	1 000,— €
+ Umsatzsteuer (19 %)	190,— €
+ Umsatzsteuer (19 %) auf den Wert des Altteils von 100 € (10 % von 1 000 €)	19,— €
	<b>1 209,— €</b>

./. Gutschrift **10,7 %**

Umsatzsteuer auf den Wert des Altteils (100 €)	<b>10,70 €</b>
	<u><b>1 198,30 €</b></u>

- b) <sup>1</sup>Der Lieferer der Austauschteile – Hersteller, Großhändler, Reparaturwerkstatt – hat die auf die Werte der Altteile entfallenden Steuerbeträge gesondert aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Am Schluss des Voranmeldungs- und des Besteuerungszeitraums ist aus der Summe dieser Steuerbeträge die Summe der betreffenden Entgeltsteile zu errechnen.
- c) Der Lieferungsempfänger muss, sofern er auf der Eingangsseite die Entgelte für empfangene steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht getrennt voneinander, sondern nach § 63 Abs. 5 UStDV in einer Summe aufzeichnet, die um die Steuer auf die Werte der Altteile verminderten Bruttorechnungsbeträge (nach den vorstehenden Beispielen 1 190 €) und die auf die Werte der Altteile entfallenden Steuerbeträge getrennt voneinander aufzeichnen.

(4) <sup>1</sup>Nimmt ein Kraftfahrzeughändler beim Verkauf eines Neuwagens einen Gebrauchtwagen in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe des Differenzbetrags eine Zuzahlung, liegt ein Tausch mit Baraufgabe vor. <sup>2</sup>Zum Entgelt des Händlers gehört neben der Zuzahlung auch der gemeine Wert des in Zahlung genommenen gebrauchten Fahrzeugs. <sup>3</sup>Wird der Gebrauchtwagen zu einem höheren Preis als dem gemeinen Wert in Zahlung genommen, liegt ein verdeckter Preisnachlass vor, der das Entgelt für die Lieferung des Neuwagens mindert.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Verkaufspreis eines neuen Kraftwagens beträgt 17 400 €. <sup>2</sup>Der Kraftfahrzeughändler nimmt bei der Lieferung des Neuwagens ein gebrauchtes Fahrzeug, dessen gemeiner Wert 8 000 € beträgt, mit 8 500 € in Zahlung. <sup>3</sup>Der Kunde zahlt 8 900 € in bar.

<sup>4</sup>Der Kraftfahrzeughändler gewährt einen verdeckten Preisnachlass von 500 €. <sup>5</sup>Das Entgelt für die Lieferung des Neuwagens berechnet sich wie folgt:

Barzahlung	8 900,— €
+ gemeiner Wert	8 000,— €
	<u>16 900,— €</u>
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19 %</b> )	<u><b>2 698,93 €</b></u>
= Entgelt	<u><b>14 201,07 €</b></u>

<sup>4</sup>Ein verdeckter Preisnachlass kann mit steuerlicher Wirkung nur anerkannt werden, wenn die Höhe der Entgeltsminderung nachgewiesen wird. <sup>5</sup>Der Kraftfahrzeughändler kann den gemeinen Wert des in Zahlung genommenen Gebrauchtwagens wie folgt ermitteln:

1. Wenn im Zeitpunkt der Übernahme des Gebrauchtwagens ein Schätzpreis eines amtlich bestellten Kraftfahrzeugsachverständigen festgestellt worden ist, kann dieser als gemeiner Wert anerkannt werden.
2. <sup>1</sup>Bei Fahrzeugen, die innerhalb einer Frist von drei Monaten seit Übernahme weitergeliefert werden, kann als gemeiner Wert der Verkaufserlös abzüglich etwaiger Reparaturkosten, soweit die Reparaturen nicht nach der Übernahme durch den Kraftfahrzeughändler von diesem verursacht worden sind, und abzüglich eines Pauschalabschlags bis zu 15 % für Verkaufskosten anerkannt werden. <sup>2</sup>Ein höherer Abschlagssatz ist nur anzuerkennen, wenn der Unternehmer entsprechende stichhaltige Kalkulationen vorlegt. <sup>3</sup>Reparaturen sind nur mit den Selbstkosten, also ohne Gewinnzuschlag, zu berücksichtigen. <sup>4</sup>Zu den Reparaturen in diesem Sinne rechnet nicht das Verkaufsfertigmachen. <sup>5</sup>Die Kosten hierfür sind durch den Pauschalabschlag abgegolten.
3. <sup>1</sup>Bei Fahrzeugen, die nicht innerhalb einer Frist von drei Monaten seit Übernahme, sondern erst später weitergeliefert werden, kann der Verkaufserlös abzüglich etwaiger Reparaturkosten wie bei Nummer 2, aber ohne Pauschalabschlag als gemeiner Wert anerkannt werden. <sup>2</sup>Bei der Ermittlung des gemeinen Werts ist in diesen Fällen vom Brutto-Verkaufserlös (einschl. Umsatzsteuer) auszugehen. <sup>3</sup>Der daraus ermittelte gemeine Wert ist ebenfalls der Bruttowert (einschl. Umsatzsteuer).



## Beispiel 2:

Verkaufspreis des Neufahrzeugs (20 000 € + 3 800 € Umsatzsteuer)	23 800,— €
Barzahlung	15 300,— €
Anrechnung Gebrauchtfahrzeug	8 500,— €
Ermittlung des gemeinen Werts	
Verkaufserlös	10 000,— €
./. Reparaturkosten	500,— €
./. Verkaufskosten (15 % von 10 000 €)	1 500,— €
= Gemeiner Wert	8 000,— €
Verdeckter Preisnachlass	500,— €
Ermittlung des Entgelts	
Barzahlung	15 300,— €
+ Gemeiner Wert des Gebrauchtfahrzeugs	8 000,— €
	23 300,— €
./. darin enthaltene 15,97 % Umsatzsteuer (Steuersatz 19 %)	3 721,01 €
Die Umsatzsteuer vermindert sich um (3 800 € ./ . 3 721,01 €) =	78,99 €

<sup>6</sup>Ist der festgestellte gemeine Wert des in Zahlung genommenen Gebrauchtwagens höher als der Inzahlungnahmepreis, hat der Kraftfahrzeughändler außer der Zuzahlung den höheren gemeinen Wert zu versteuern. <sup>7</sup>Die Regelung zur Ermittlung des gemeinen Werts kann auch angewendet werden, wenn das in Zahlung genommene Fahrzeug nicht weiterverkauft, sondern verschrottet wird. <sup>8</sup>In diesem Fall kann der gemeine Wert des Fahrzeugs mit 0 € bzw. mit dem Schrotterlös angesetzt werden, und zwar ohne Rücksicht darauf, ob es innerhalb von drei Monaten oder später verschrottet wird. <sup>9</sup>Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass die Verschrottung des Fahrzeugs vom Händler in geeigneter Weise, mindestens durch Vorlage des entwerteten Kfz-Briefs nachgewiesen wird.

(5) <sup>1</sup>In den Fällen, in denen bei der Lieferung eines Neuwagens und der Inzahlungnahme eines Gebrauchtwagens ein verdeckter Preisnachlass gewährt wird, ist ggf. § 14c Abs. 1 UStG anzuwenden. <sup>2</sup>Der Kraftfahrzeughändler, der in einem derartigen Fall eine Rechnung erteilt, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen und der angegebene Steuerbetrag von dem nicht um den verdeckten Preisnachlass geminderten Entgelt berechnet worden ist, schuldet den Steuermehrbetrag nach § 14c Abs. 1 Satz 1 UStG. <sup>3</sup>Eine Berichtigung der geschuldeten Umsatzsteuer nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG erfordert nach § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG, dass der in der Rechnung ausgewiesene Steuerbetrag gegenüber dem Abnehmer berichtigt wird.

### Forderungskauf

(6) <sup>1</sup>Der Forderungskauf ohne Übernahme des Forderungseinzugs stellt einen tauschähnlichen Umsatz dar, bei dem der Forderungskäufer eine Baraufgabe leistet, vgl. Abschnitt 18 Abs. 11 Sätze 7 bis 9. <sup>2</sup>Die Baraufgabe des Forderungskäufers ist der von ihm gezahlte Betrag. <sup>3</sup>Der Wert der Leistung des Forderungskäufers besteht aus dem Wert für die Kreditgewährung, welcher durch die Gebühr und den Zins bestimmt wird, sowie dem bar aufgegebenen Betrag. <sup>4</sup>Der Wert der Leistung des Forderungsverkäufers besteht aus dem Kaufpreis, d.h. dem (Brutto-)Nennwert der abgetretenen Forderung zzgl. der darauf entfallenden Umsatzsteuer. <sup>5</sup>Dementsprechend ist Bemessungsgrundlage für die Leistung des Forderungsverkäufers der Wert des gewährten Kredits – dieser wird regelmäßig durch die vereinbarten Gebühren und Zinsen bestimmt – zzgl. des vom Käufer gezahlten Auszahlungsbetrags. <sup>6</sup>Bemessungsgrundlage für die Leistung des Forderungskäufers ist der Wert der übertragenen Forderung – dieser entspricht dem Bruttoverkaufspreis der Forderung, abzüglich der selbst geleisteten Baraufgabe in Höhe des Auszahlungsbetrags.

### Beispiel:

<sup>1</sup>V hat eine Forderung über 1 190 000 € gegenüber einem Dritten, die er an den Erwerber K veräußert und abtritt. <sup>2</sup>Der Einzug der Forderung verbleibt bei V. Sowohl V als auch K machen von der Möglichkeit der Option nach § 9 UStG Gebrauch. <sup>3</sup>K zahlt dem V den

Forderungsbetrag (1 190 000 €) zuzüglich Umsatzsteuer (226 100 €) und abzüglich einer vereinbarten Gebühr von 5 950 €, also 1 410 150 €.

<sup>4</sup>Da der Einzug der Forderung nicht vom Erwerber der Forderung übernommen wird, erbringt K keine Factoringleistung, sondern eine grundsätzlich nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreie Kreditgewährung. <sup>5</sup>Die Leistung des V besteht in der Abtretung seiner Forderung; auch diese Leistung ist grundsätzlich nach § 4 Nr. 8 Buchstabe c UStG steuerfrei. <sup>6</sup>Da sowohl V als auch K für ihre Leistung zur Steuerpflicht optiert haben, sind die Bemessungsgrundlagen für ihre Leistungen wie folgt zu ermitteln:

<sup>7</sup>Bemessungsgrundlage für die Leistung des V ist der Wert des gewährten Kredits – dieser wird durch die vereinbarte Gebühr i.H.v. 5 950 € bestimmt – zuzüglich des vom Käufer gezahlten Auszahlungsbetrags i.H.v. 1 410 150 €, abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer von 226 100 €. <sup>8</sup>Im Ergebnis ergibt sich somit eine Bemessungsgrundlage in Höhe des Bruttowerts der abgetretenen Forderung von 1 190 000 €.

<sup>9</sup>Bemessungsgrundlage für die Leistung des Forderungskäufers ist der Wert der übertragenen Forderung – dieser entspricht dem Bruttoverkaufspreis der Forderung von 1 416 100 €, abzüglich der selbst geleisteten Baraufgabe in Höhe des Auszahlungsbetrags von 1 410 150 €. <sup>10</sup>Im Ergebnis ergibt sich dabei eine Bemessungsgrundlage in Höhe der vereinbarten Gebühr, abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer, also 5 000 €.

#### 154. (unbesetzt)

#### 155. Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Wertabgaben

(1) <sup>1</sup>Bei den einer Lieferung gleichgestellten Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG (vgl. Abschnitt 24b) ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage grundsätzlich vom Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung auszugehen (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Der Einkaufspreis entspricht in der Regel dem Wiederbeschaffungspreis. <sup>3</sup>Kann ein Einkaufspreis nicht ermittelt werden, sind als Bemessungsgrundlage die Selbstkosten anzusetzen. <sup>4</sup>Diese umfassen alle durch den betrieblichen Leistungsprozess bis zum Zeitpunkt der Entnahme oder Zuwendung entstandenen Kosten. <sup>5</sup>Die auf die Wertabgabe entfallende Umsatzsteuer gehört nicht zur Bemessungsgrundlage.

(2) <sup>1</sup>Im Fall einer nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG steuerpflichtigen Entnahme eines Gegenstands, den der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und an dem Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von Bestandteilen geführt haben (vgl. Abschnitt 24b Abs. 2 bis 4), ist Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis der Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme (Restwert). <sup>2</sup>Ob ein nachträglich z.B. in einen PKW eingebauter Bestandteil im Zeitpunkt der Entnahme des PKW noch einen Restwert hat, lässt sich im Allgemeinen unter Heranziehung anerkannter Marktübersichten für den Wert gebrauchter PKW (z.B. sog. "Schwacke-Liste" oder vergleichbare Übersichten von Automobilclubs) beurteilen. <sup>3</sup>Wenn insoweit kein Aufschlag auf den - im Wesentlichen nach Alter und Laufleistung bestimmten - durchschnittlichen Marktwert des PKW im Zeitpunkt der Entnahme üblich ist, scheidet der Ansatz eines Restwertes aus.

(3) <sup>1</sup>Bei den einer sonstigen Leistung gleichgestellten Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG (vgl. Abschnitt 24c) bilden die bei der Ausführung der Leistung entstandenen **Ausgaben** die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG). <sup>2</sup>Soweit ein Gegenstand für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird, zählen **hierzu** auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten für diesen Gegenstand. <sup>3</sup>Diese sind gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG für diesen Gegenstand entspricht. <sup>4</sup>In diese **Ausgaben** sind – unabhängig von der Einkunftsermittlungsart – die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge nicht einzubeziehen. <sup>5</sup>Besteht die Wertabgabe in der Verwendung eines Gegenstands (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG), sind nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG aus der Bemessungsgrundlage solche **Ausgaben** auszuschneiden, die nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. <sup>6</sup>Dabei ist es unerheblich, ob das Fehlen des Abzugsrechts darauf zurückzuführen ist, dass

a) für die Leistung an den Unternehmer keine Umsatzsteuer geschuldet wird oder

- b) die Umsatzsteuer für die empfangene Leistung beim Unternehmer nach § 15 Abs. 1a oder 2 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist oder
- c) die Aufwendungen in öffentlichen Abgaben (Steuern, Gebühren oder Beiträgen) bestehen.

<sup>7</sup>Zur **Bemessungsgrundlage** zählen auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert worden sind.

(4) Zur Bemessungsgrundlage bei unentgeltlichen Leistungen an das Personal vgl. Abschnitt 12.

(5) <sup>1</sup>Bei der privaten Nutzung von Freizeitgegenständen ist nur der Teil der **Ausgaben** zu berücksichtigen, der zu den Gesamtausgaben im selben Verhältnis steht wie die Dauer der tatsächlichen Verwendung des Gegenstands für unternehmensfremde Zwecke zur Gesamtdauer seiner tatsächlichen Verwendung (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 2000, V R 9/00, BStBl 2001 II S. 76). <sup>2</sup>Das ist der Fall, wenn der Unternehmer über den Gegenstand – wie ein Endverbraucher – nach Belieben verfügen kann und ihn nicht (zugleich) für unternehmerische Zwecke bereithält oder bereithalten muss.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer vermietet eine dem Unternehmensvermögen zugeordnete Yacht im Kalenderjahr an insgesamt 49 Tagen. <sup>2</sup>Er nutzte seine Yacht an insgesamt 7 Tagen für eine private Segeltour. <sup>3</sup>Die gesamten vorsteuerbelasteten **Ausgaben** im Kalenderjahr betragen 28 000 €. <sup>4</sup>In der übrigen Zeit stand sie ihm für private Zwecke jederzeit zur Verfügung.

<sup>5</sup>Als Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Wertabgabe werden von den gesamten vorsteuerbelasteten **Ausgaben** (28 000 €) die anteiligen auf die private Verwendung entfallenden **Ausgaben** im Verhältnis von 56 Tagen der tatsächlichen Gesamtnutzung zur Privatnutzung von 7 Tagen angesetzt. <sup>6</sup>Die Umsatzsteuer beträgt demnach **665 €** ( $7/56$  von 28 000 € = 3 500 €, darauf **19 %** Umsatzsteuer).

## 156. und 157. (unbesetzt)

### 158. Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG)

(1) <sup>1</sup>Die Mindestbemessungsgrundlage gilt nur für folgende Umsätze:

1. Umsätze der in § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG genannten Vereinigungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder und Teilhaber oder diesen nahestehende Personen (vgl. Beispiele 1 und 2);
2. Umsätze von Einzelunternehmern an ihnen nahestehende Personen;
3. Umsätze von Unternehmern an ihr Personal oder dessen Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses (vgl. Abschnitt 12).

<sup>2</sup>Als „nahestehende Personen“ sind Angehörige im Sinne des § 15 AO sowie andere Personen und Gesellschaften anzusehen, zu denen ein Anteilseigner, Gesellschafter usw. eine enge rechtliche, wirtschaftliche oder persönliche Beziehung hat. <sup>3</sup>Ist das für die genannten Umsätze entrichtete Entgelt niedriger als die nach § 10 Abs. 4 UStG in Betracht kommenden Werte oder **Ausgaben** für gleichartige unentgeltliche Leistungen, sind als Bemessungsgrundlage die Werte oder **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen (vgl. Abschnitt 155). <sup>4</sup>Dies gilt nicht, wenn das vereinbarte niedrigere Entgelt marktüblich ist (vgl. EuGH-Urteil vom 29. 5. 1997, C-63/96, BStBl II S. 841, und BFH-Urteil vom 8. 10. 1997, XI R 8/86, BStBl II S. 840). <sup>5</sup>Übersteigen sowohl das marktübliche Entgelt als auch die **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 UStG das vereinbarte Entgelt, sind als Bemessungsgrundlage die **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Eine KG überlässt einem ihrer Gesellschafter einen firmeneigenen Personenkraftwagen zur privaten Nutzung. <sup>2</sup>Sie belastet in der allgemeinen kaufmännischen Buchführung das Privatkonto des Gesellschafters im Kalenderjahr mit 2 400 €. <sup>3</sup>Der auf die private Nutzung des Pkw entfallende Anteil an den zum Vorsteuerabzug berechtigenden **Ausgaben** (z.B. Kraftstoff, Öl, Reparaturen) beträgt jedoch 3 600 €. <sup>4</sup>Nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG wäre als Bemessungsgrundlage der auf die Privatnutzung entfallende Anteil von 3 600 € zu Grunde zu legen. <sup>5</sup>Das vom Gesellschafter durch Belastung seines Privatkontos entrichtete Entgelt ist niedriger als die Bemessungsgrundlage

nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG. <sup>6</sup>Nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG ist deshalb die Pkw-Überlassung mit 3 600 € zu versteuern.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Verein gestattet seinen Mitgliedern und auch Dritten die Benutzung seiner Vereinseinrichtungen gegen Entgelt. <sup>2</sup>Das von den Mitgliedern zu entrichtende Entgelt ist niedriger als das von Dritten zu zahlende Entgelt.

a) <sup>1</sup>Der Verein ist nicht als gemeinnützig anerkannt.

<sup>2</sup>Es ist zu prüfen, ob die bei der Überlassung der Vereinseinrichtungen entstandenen **Ausgaben** das vom Mitglied gezahlte Entgelt übersteigen. <sup>3</sup>Ist dies der Fall, sind nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG die **Ausgaben** als Bemessungsgrundlage anzusetzen. <sup>4</sup>Deshalb erübrigt sich die Prüfung, ob ein Teil der Mitgliederbeiträge als Entgelt für Sonderleistungen anzusehen ist.

b) <sup>1</sup>Der Verein ist als gemeinnützig anerkannt.

<sup>2</sup>Mitglieder gemeinnütziger Vereine dürfen im Gegensatz zu Mitgliedern anderer Vereine nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten. <sup>3</sup>Erbringt der Verein an seine Mitglieder Sonderleistungen gegen Entgelt, braucht aus Vereinfachungsgründen eine Ermittlung der **Ausgaben** erst dann vorgenommen zu werden, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind.

(2) Wegen der Rechnererteilung in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage vgl. Abschnitt 187a.

(3) Zur Mindestbemessungsgrundlage in den Fällen des § 13b Abs. 2 UStG vgl. Abschnitt 182a Abs. 34.

### 159. Durchschnittsbeförderungsentgelt

<sup>1</sup>Bei der Beförderungseinzelbesteuerung wird aus Vereinfachungsgründen als Bemessungsgrundlage ein Durchschnittsbeförderungsentgelt angesetzt (§ 10 Abs. 6 UStG). <sup>2</sup>Das Durchschnittsbeförderungsentgelt beträgt 4,43 Cent je Personenkilometer (§ 25 UStDV). <sup>3</sup>Auf diese Bemessungsgrundlage ist der allgemeine Steuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG) anzuwenden. <sup>4</sup>Der Unternehmer kann nach Ablauf des Besteuerungszeitraums anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung die Berechnung der Steuer nach § 16 Abs. 1 und 2 UStG beantragen (§ 16 Abs. 5b UStG), vgl. Abschnitt 231 Abs. 3.

Zu § 12 UStG

### 160. Steuersätze

(1) <sup>1</sup>Nach § 12 UStG bestehen für die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zwei Steuersätze:

	allgemeiner Steuersatz	ermäßigter Steuersatz
vom 1. 1. 1968 bis 30. 6. 1968	10 %	5 %
vom 1. 7. 1968 bis 31. 12. 1977	11 %	5,5 %
vom 1. 1. 1978 bis 30. 6. 1979	12 %	6 %
vom 1. 7. 1979 bis 30. 6. 1983	13 %	6,5 %
vom 1. 7. 1983 bis 31. 12. 1992	14 %	7 %
vom 1. 1. 1993 bis 31. 3. 1998	15 %	7 %
<b>vom 1. 4. 1998 bis 31. 12. 2006</b>	16 %	7 %
<b>ab 1. 1. 2007</b>	<b>19 %</b>	<b>7 %</b>

<sup>2</sup>Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die in der Anlage 2 des UStG aufgeführten Gegenstände vgl. das BMF-Schreiben vom 5. 8. 2004, BStBl I S. 638. <sup>3</sup>Zu den für land- und forstwirtschaftliche Betriebe geltenden Durchschnittssätzen vgl. § 24 Abs. 1 UStG.

(2) <sup>1</sup>Anzuwenden ist jeweils der Steuersatz, der in dem Zeitpunkt gilt, in dem der Umsatz ausgeführt wird. <sup>2</sup>Zu beachten ist der Zeitpunkt des Umsatzes besonders bei

1. der Änderung (Anhebung oder Herabsetzung) der Steuersätze,
2. der Einführung oder Aufhebung von Steuervergünstigungen (Steuerbefreiungen und Steuerermäßigungen) sowie
3. der Einführung oder Aufhebung von steuerpflichtigen Tatbeständen.

(3) <sup>1</sup>Bei einer Änderung der Steuersätze sind die neuen Steuersätze auf Umsätze anzuwenden, die von dem Inkrafttreten der jeweiligen Änderungsvorschrift an bewirkt werden. <sup>2</sup>Auf den Zeitpunkt der Vereinnahmung des Entgelts kommt es für die Frage, welchem Steuersatz eine Leistung oder Teilleistung unterliegt, ebenso wenig an wie auf den Zeitpunkt der Rechnungserteilung. <sup>3</sup>Auch in den Fällen der Istbesteuerung (§ 20 UStG) und der Istbesteuerung von Anzahlungen (§ 13 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG) ist entscheidend, wann der Umsatz bewirkt wird. <sup>4</sup>Das gilt unabhängig davon, wann die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 UStG entsteht.

(4) <sup>1</sup>Für Leistungen, die in wirtschaftlich abgrenzbaren Teilen (Teilleistungen, vgl. Abschnitt 180) geschuldet werden, können bei einer Steuersatzänderung unterschiedliche Steuersätze in Betracht kommen. <sup>2</sup>Vor dem Inkrafttreten der Steuersatzänderung bewirkte Teilleistungen sind nach dem bisherigen Steuersatz zu versteuern. <sup>3</sup>Auf die danach bewirkten Teilleistungen ist der neue Steuersatz anzuwenden. <sup>4</sup>Entsprechendes gilt bei der Einführung und Aufhebung von Steuervergünstigungen und steuerpflichtigen Tatbeständen.

### 161. (unbesetzt)

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG

### 162. Vieh- und Pflanzenzucht

(1) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung gilt für sonstige Leistungen, die in der Aufzucht und dem Halten von Vieh, in der Anzucht von Pflanzen oder in der Teilnahme an Leistungsprüfungen für Tiere bestehen. <sup>2</sup>Sie kommt für alle Unternehmer in Betracht, die nicht § 24 UStG anwenden.

(2) <sup>1</sup>Unter Vieh sind solche Tiere zu verstehen, die als landwirtschaftliche Nutztiere in Nummer 1 der Anlage 2 des UStG aufgeführt sind. <sup>2</sup>Nicht begünstigt sind die Aufzucht und das Halten anderer Tiere, z.B. von Katzen oder Hunden.

(3) <sup>1</sup>Das Einstellen und Betreuen von Reitpferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport genutzt werden, fällt nicht unter den Begriff „Halten von Vieh“ im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG und ist deshalb nicht mit dem ermäßigten, sondern mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern (BFH-Urteil vom 22. 1. 2004, V R 41/02, BStBl II S. 757). <sup>2</sup>Gleiches gilt für Pferde, die zu selbständigen oder gewerblichen, nicht landwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden (z.B. durch Berufsreiter oder Reitlehrer). <sup>3</sup>Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG bleibt bei Vorliegen der Voraussetzungen unberührt.

(4) <sup>1</sup>Eine Anzucht von Pflanzen liegt vor, wenn ein Pflanzenzüchter einem Unternehmer (Kostnehmer) junge Pflanzen – in der Regel als Sämlinge bezeichnet – überlässt, damit dieser sie auf seinem Grundstück einpflanzt, pflegt und dem Pflanzenzüchter auf Abruf zurückgibt. <sup>2</sup>Die Hingabe der Sämlinge an den Kostnehmer stellt keine Lieferung dar (BFH-Urteil vom 19. 7. 1962, V 145/59 U, BStBl III S. 543). <sup>3</sup>Dementsprechend kann auch die Rückgabe der aus den Sämlingen angezogenen Pflanzen nicht als Rücklieferung angesehen werden. <sup>4</sup>Die Tätigkeit des Kostnehmers ist vielmehr eine begünstigte sonstige Leistung.

(5) <sup>1</sup>Leistungsprüfungen für Tiere sind tierzüchterische Veranstaltungen, die als Wettbewerbe wertvoller Zuchttiere mit Prämierung durchgeführt werden, z.B. Tierschauen, Pferderennen oder Pferdeleistungsschauen (Turniere). <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 3 UStG ist auf alle Entgelte anzuwenden, die dem Unternehmer für die Teilnahme an solchen Leistungsprüfungen zufließen, insbesondere auf Prämien (Leistungsprämien) und Preise (z.B. Rennpreise). <sup>3</sup>Nach dieser Vorschrift ist nur die Teilnahme an Tierleistungsprüfungen begünstigt. <sup>4</sup>Für die Veranstaltung dieser Prüfungen kann jedoch der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 4 oder 8 UStG oder Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22 Buchstabe b UStG in Betracht kommen.

## Zu § 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG

**163. Vatertierhaltung, Förderung der Tierzucht usw.**

(1) <sup>1</sup>§ 12 Abs. 2 Nr. 4 UStG betrifft nur Leistungen, die einer für landwirtschaftliche Zwecke geeigneten Tierzucht usw. zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH-Urteil vom 17. 11. 1966, V 20/65, BStBl 1967 III S. 164). <sup>2</sup>Die Leistungen müssen den begünstigten Zwecken unmittelbar dienen. <sup>3</sup>Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt bei Lieferungen von Impfstoffen durch die Pharmaindustrie an Tierseuchenkassen, Trächtigkeitsuntersuchungen bei Zuchttieren, Maßnahmen der Unfruchtbarkeitsbekämpfung, Kaiserschnitt und bei Geburtshilfe.

(2) Entgelte für Leistungen, die unmittelbar der Vatertierhaltung dienen, sind insbesondere:

1. Deckgelder;
2. Umlagen (z.T. auch Mitgliederbeiträge genannt), die nach der Zahl der deckfähigen Tiere bemessen werden;
3. Zuschüsse, die nach der Zahl der gedeckten Tiere oder nach sonstigen mit den Umsätzen des Unternehmers (Vatertierhalters) verknüpften Maßstäben bemessen werden (zusätzliche Entgelte von dritter Seite nach § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG).

(3) <sup>1</sup>Entgelte für Leistungen, die unmittelbar der Förderung der Tierzucht dienen, sind insbesondere:

1. Gebühren für Eintragungen in Zuchtbücher, zu denen z.B. Herdbücher, Leistungsbücher und Elite-Register gehören;
2. Gebühren für die Zuchtwertschätzung von Zuchttieren;
3. Gebühren für die Ausstellung und Überprüfung von Abstammungsnachweisen (einschließlich der damit verbundenen Blutgruppenbestimmungen), für Kälberkennzeichnung durch Ohrmarken und für die Bereitstellung von Stall- und Gestütbüchern;
4. Entgelte für prophylaktische und therapeutische Maßnahmen nach tierseuchenrechtlichen Vorschriften bei Zuchttieren (z.B. die staatlich vorgeschriebenen Reihenuntersuchungen auf Tuberkulose, Brucellose und Leukose, die jährlichen Impfungen gegen Maul- und Klauenseuche, Maßnahmen zur Bekämpfung der Aujeszkyschen Krankheit, **Leistungen zur Verhütung, Kontrolle und Tilgung bestimmter transmissibler spongiformer Enzephalopathien (TSE) auch an toten Zuchttieren** sowie Bekämpfungsprogramme von IBR (Infektiöse Bovine Rhinitis) / IVB (Infektiöse Bovine Vulvovaginitis) und BVD (Bovine Virus Diarrhoe) oder die Behandlung gegen Dasselarven) sowie die Entgelte für die Ausstellung von Gesundheitszeugnissen bei Zuchttieren;
5. Entgelte für die Durchführung von Veranstaltungen, insbesondere Versteigerungen, auf denen Zuchttiere mit Abstammungsnachweis abgesetzt werden (z.B. Standgelder, Kataloggelder und Impfgebühren), sowie Provisionen für die Vermittlung des An- und Verkaufs von Zuchttieren im Rahmen solcher Absatzveranstaltungen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, XI R 19/96, BStBl 1997 II S. 334);
6. <sup>1</sup>Entgelte, die von Tierzüchtern oder ihren Angestellten für die Teilnahme an Ausstellungen und Lehrschauen, die lediglich die Tierzucht betreffen, zu entrichten sind (z.B. Eintritts-, Katalog- und Standgelder). <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz ist auch anzuwenden, wenn mit den Ausstellungen oder Lehrschauen Material- und Eignungsprüfungen verbunden sind;
7. unechte Mitgliederbeiträge, die von Tierzuchtvereinigungen für Leistungen der vorstehenden Art erhoben werden;
8. Züchterprämien, die umsatzsteuerrechtlich Leistungsentgelte darstellen (vgl. BFH-Urteile vom 2. 10. 1969, V R 163/66, BStBl 1970 II S. 111, und vom 6. 8. 1970, V R 94/68, BStBl II S. 730).

<sup>2</sup>Zuchttiere im Sinne dieser Vorschrift sind Tiere der in der Nummer 1 der Anlage 2 des UStG aufgeführten Nutztierarten, **die in Beständen stehen, die zur Vermehrung bestimmt sind und deren Identität gesichert ist.** <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen kommt es nicht darauf an, ob das Einzeltier tatsächlich zur Zucht verwendet wird. <sup>4</sup>Es genügt, dass das Tier einem zur Vermehrung bestimmten Bestand angehört. <sup>5</sup>Zuchttiere sind auch Reit- und Rennpferde sowie die ihrer Nachzucht dienenden Pferde. <sup>6</sup>Wallache sind Zuchttiere, wenn sie die Voraussetzungen des § 2 Nr. 11 TierZG erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 12. 1996, a.a.O.). <sup>7</sup>Die Steuerermäßigung ist auf Eintrittsgelder, die bei Pferderennen, Pferdeleistungsschauen (Turnieren) und ähnlichen Veranstaltungen erhoben werden, nicht anzuwenden. <sup>8</sup>Bei gemeinnützigen Vereinen, z.B. Rennvereinen oder Reit- und Fahrvereinen, kann hierfür jedoch der ermäßigte Steuersatz unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG in Betracht kommen.

(4) Unmittelbar der künstlichen Tierbesamung dienen nur

1. die Besamungsleistung, z.B. durch Besamungsgenossenschaften, Tierärzte oder Besamungstechniker, und
2. Tiersamenlieferung an Tierhalter zur Besamung ihrer Tiere.

(5) Entgelte für Leistungen, die unmittelbar der Leistungs- und Qualitätsprüfung in der Tierzucht und in der Milchwirtschaft dienen, sind insbesondere:

1. Entgelte für Milchleistungsprüfungen bei Kühen, Ziegen oder Schafen einschließlich der Untersuchungen der Milchbestandteile;
2. Entgelte für Mastleistungsprüfungen bei Rindern, Schweinen, Schafen und Geflügel;
3. Entgelte für Eierleistungsprüfungen bei Geflügel;
4. Entgelte für die Prüfung der Aufzuchtleistung bei Schweinen;
5. Entgelte für Leistungsprüfungen bei Pferden, z.B. Nenn- und Startgelder bei Pferdeleistungsschauen (Turnieren) oder Rennen;
6. Entgelte für Leistungsprüfungen bei Brieftauben, z.B. Korb- und Satzgelder;
7. Entgelte für Milch-Qualitätsprüfungen, insbesondere für die Anlieferungskontrolle bei den Molkereien;
8. unechte Mitgliederbeiträge, die von Kontrollverbänden oder sonstigen Vereinigungen für Leistungen der vorstehenden Art erhoben werden.

(6) <sup>1</sup>Nebenleistungen teilen umsatzsteuerrechtlich das Schicksal der Hauptleistung. <sup>2</sup>Zu Nebenleistungen vgl. Abschnitt 29 Abs. 5. <sup>3</sup>Begünstigte Nebenleistungen liegen z.B. vor, wenn bei einer tierseuchen-prophylaktischen Impfung von Zuchtieren Impfstoffe eingesetzt werden, oder wenn im Rahmen einer Besamungsleistung Tiersamen und Arzneimittel abgegeben werden, die bei der künstlichen Tierbesamung erforderlich sind. <sup>4</sup>**Die Kontrolle des Erfolgs einer künstlichen Besamung (z.B. mittels Ultraschall-Scannertechnik) kann eine Nebenleistung zur Besamungsleistung sein.**

#### 164. (unbesetzt)

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG

#### 165. Umsätze der Zahntechniker und Zahnärzte

(1) <sup>1</sup>Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG ist auf alle Umsätze aus der Tätigkeit als Zahntechniker einschließlich der unentgeltlichen Wertabgaben anzuwenden. <sup>2</sup>Begünstigt sind auch Lieferungen von halbfertigen Teilen von Zahnprothesen. <sup>3</sup>Die Steuerermäßigung setzt nicht voraus, dass der Zahntechniker als Einzelunternehmer tätig wird. <sup>4</sup>Begünstigt sind auch Leistungen der zahntechnischen Labors, die in der Rechtsform einer Gesellschaft – z.B. OHG, KG oder GmbH – betrieben werden.

(2) <sup>1</sup>Bei den Zahnärzten umfasst die Steuerermäßigung die Leistungen, die nach § 4 Nr. 14 Satz 4 Buchstabe b UStG von der Steuerbefreiung ausgeschlossen sind. <sup>2</sup>Es handelt sich um die Lieferung oder Wiederherstellung von Zahnprothesen (aus Unterpositionen 9021 21 und 9021 29 00 des Zolltarifs) und kieferorthopädischen Apparaten (aus Unterposition 9021 10 des Zolltarifs), soweit sie der Zahnarzt in seinem Unternehmen hergestellt oder wiederhergestellt hat. <sup>3</sup>Dabei ist es unerheblich, ob die Arbeiten vom Zahnarzt selbst oder von angestellten Personen ausgeführt werden. <sup>4</sup>Zur Abgrenzung der steuerfreien Umsätze von den dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Prothetikumsätzen vgl. Abschnitt 89.

(3) <sup>1</sup>Dentisten stehen den Zahnärzten gleich. <sup>2</sup>Sie werden deshalb in § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG nicht besonders genannt.

(4) Hilfsgeschäfte, wie z.B. der Verkauf von Anlagegegenständen, Bohrern, Gips und sonstigem Material, unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz (vgl. auch BFH-Urteil vom 28. 10. 1971, V R 101/71, BStBl 1972 II S. 102).

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG  
(§ 30 UStDV)

**166. Eintrittsberechtigung für Theater, Konzerte, Museen usw.  
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG)**

(1) <sup>1</sup>Begünstigt sind die in § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG bezeichneten Leistungen, wenn sie nicht unter die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG fallen. <sup>2</sup>Die Begriffe Theater, **Konzert** und Museen sind nach den Merkmalen abzugrenzen, die für die Steuerbefreiung maßgebend sind. <sup>3</sup>**Artikel 98 Abs. 1 und 2 i.V.m. Anhang III Nr. 7 und 9 MwStSystRL erfasst sowohl die Leistungen einzelner ausübender Künstler als auch die Leistungen der zu einer Gruppe zusammengeschlossenen Künstler (vgl. EuGH-Urteil vom 23. 10. 2003, C-109/02, BStBI II 2004 S. 337, 482).** <sup>4</sup>Die Leistungen von Dirigenten können dem ermäßigten Steuersatz unterliegen; die Leistungen von Regisseuren, Bühnenbildnern, Tontechnikern, Beleuchtern, Maskenbildnern, Souffleuren, Cuttern oder Kameraleuten unterliegen dagegen dem allgemeinen Steuersatz. <sup>5</sup>Der Umfang der ermäßigt zu steuernden Leistungen ist ebenso nach den Merkmalen abzugrenzen, die für die Steuerbefreiung maßgebend sind. <sup>6</sup>Wegen der Abgrenzung im Einzelnen vgl. Abschnitte 106 bis 108.

(2) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung erstreckt sich auch auf die Veranstaltung von Theatervorführungen und Konzerten. <sup>2</sup>Eine Veranstaltung setzt nicht voraus, dass der Veranstalter und der Darbietende verschiedene Personen sind. <sup>3</sup>Veranstalter ist derjenige, der im eigenen Namen die organisatorischen Maßnahmen dafür trifft, dass die Theatervorführung bzw. das Konzert abgehalten werden kann, wobei er die Umstände, den Ort und die Zeit der Darbietung selbst bestimmt. <sup>4</sup>Die Theatervorführung bzw. das Konzert müssen den eigentlichen Zweck der Veranstaltung ausmachen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 20/94, BStBI II S. 519). <sup>5</sup>Theatervorführungen sind außer den Theaterraufführungen im engeren Sinne auch die Vorführungen von pantomimischen Werken einschließlich Werken der Tanzkunst, Kleinkunst- und Varieté-Theatervorführungen sowie Puppenspiele und Eisrevuen. <sup>6</sup>Als Konzerte sind musikalische und gesangliche Aufführungen durch einzelne oder mehrere Personen anzusehen. <sup>7</sup>Das bloße Abspielen eines Tonträgers ist kein Konzert. <sup>8</sup>Jedoch kann eine „Techno“-Veranstaltung ein Konzert im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG sein (BFH-Urteil vom 18. 8. 2005, V R 50/04, BStBI 2006 II S. 101). <sup>9</sup>Pop- und Rockkonzerte, die den Besuchern die Möglichkeit bieten, zu der im Rahmen des Konzerts dargebotenen Musik zu tanzen, können Konzerte sein (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 20/94, a.a.O.). <sup>10</sup>Begünstigt ist auch die Veranstaltung von Mischformen zwischen Theatervorführung und Konzert (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 20/94, a.a.O.). <sup>11</sup>Leistungen anderer Art, die in Verbindung mit diesen Veranstaltungen erbracht werden, müssen von so untergeordneter Bedeutung sein, dass dadurch der Charakter der Veranstaltungen als Theatervorführung oder Konzert nicht beeinträchtigt wird. <sup>12</sup>Nicht begünstigt sind nach dieser Vorschrift z.B. gesangliche, kabarettistische oder tänzerische Darbietungen im Rahmen einer Tanzbelustigung, einer sportlichen Veranstaltung oder zur Unterhaltung der Besucher von Gaststätten.

(3) <sup>1</sup>Der ausübende Künstler hat nicht zu unterscheiden, ob seine Leistung im Rahmen einer nicht begünstigten Tanzveranstaltung oder eines begünstigten Konzertes dargeboten wird, es sei denn, er selbst wird als Veranstalter tätig. <sup>2</sup>Seine Leistung an einen Veranstalter kann unabhängig von dem für die Veranstaltung selbst anzuwendenden Steuersatz ermäßigt zu besteuern sein.

(4) <sup>1</sup>Werden bei Theatervorführungen und Konzerten mehrere Veranstalter tätig, kann wie bei der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 20 Buchstabe b UStG jeder Veranstalter die Steuerermäßigung in Anspruch nehmen. <sup>2</sup>Bei Tournee-Veranstaltungen steht deshalb die Steuerermäßigung sowohl dem Tournee-Veranstalter als auch dem örtlichen Veranstalter zu. <sup>3</sup>Auf Vermittlungsleistungen ist die Steuerermäßigung nicht anzuwenden.

**167. Überlassung von Filmen und Filmvorführungen  
(§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG)**

(1) <sup>1</sup>Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe b UStG sind die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung sowie die Filmvorführungen begünstigt, wenn die Filme vor dem 1. 1. 1970 erstaufgeführt wurden. <sup>2</sup>Sind die Filme nach dem 31. 12. 1969 erstaufgeführt worden, kommt die Begünstigung nur in Betracht, wenn die Filme nach § 6 Abs. 3 Nr. 1 bis 5 JÖSchG oder nach § 14 Abs. 2 Nr. 1 bis 5 JuSchG vom 23. 7. 2002 (BGBl. I S. 2730, 2003 I S. 476) in der jeweils geltenden Fassung gekennzeichnet sind. <sup>3</sup>Begünstigt sind danach auch die mit „Nicht freigegeben unter achtzehn Jahren“ gekennzeichneten Filme.



(2) <sup>1</sup>Die Überlassung von Filmen zur Auswertung und Vorführung fällt zugleich unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG (vgl. Abschnitt 168). <sup>2</sup>Das Senden von Spielfilmen durch private Fernsehunternehmen, z.B. im Rahmen des Pay-TV (Abruf-Fernsehen), ist weder nach Buchstabe b noch nach Buchstabe c des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt (vgl. **BFH-Urteil vom 26. 1. 2006, V R 70/03, BStBl II S. 387**).

(3) <sup>1</sup>Bei begünstigten Filmvorführungen ist der ermäßigte Steuersatz auf die Eintrittsgelder anzuwenden. <sup>2</sup>Die Aufbewahrung der Garderobe und der Verkauf von Programmen sind als Nebenleistungen ebenfalls begünstigt. <sup>3</sup>Andere Umsätze – z.B. die Abgabe von Speisen und Getränken oder Hilfsumsätze – fallen nicht unter die Steuerermäßigung (vgl. BFH-Urteile vom 7. 3. 1995, XI R 46/93, BStBl II S. 429, und vom 1. 6. 1995, V R 90/93, BStBl II S. 914). <sup>4</sup>Werbeleistungen durch Vorführungen von Werbefilmen sowie Lichtbildervorführungen, auch sog. Diavisionen, sind keine begünstigten Filmvorführungen (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1997, XI R 73/96, BStBl 1998 II S. 222).

(4) <sup>1</sup>Bespielte Videokassetten sind als Filme anzusehen. <sup>2</sup>Ihre Überlassung an andere Unternehmer zur Vorführung oder Weitervermietung ist unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 eine begünstigte Überlassung von Filmen zur Auswertung. <sup>3</sup>Die Vermietung zur Verwendung im nichtöffentlichen – privaten – Bereich durch den Mieter ist dagegen nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstaben b oder c begünstigt (vgl. BFH-Urteil vom 29. 11. 1984, V R 96/84, BStBl 1985 II S. 271).

### **168. Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG)**

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG sind sonstige Leistungen begünstigt, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten nach dem UrhG besteht. <sup>2</sup>Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem entsprechend der vertraglichen Vereinbarung erzielten wirtschaftlichen Ergebnis. <sup>3</sup>Hierfür ist neben dem vertraglich vereinbarten Leistungsentgelt maßgebend, für welchen Teil der Leistung die Gegenleistung im Rahmen des Leistungsaustausches erbracht wird (vgl. BFH-Urteil vom 14. 2. 1974, V R 129/70, BStBl II S. 261). <sup>4</sup>Nicht begünstigt sind z.B. Leistungen auf dem Gebiet der Meinungs-, Sozial-, Wirtschafts-, Markt-, Verbraucher- und Werbeforschung, weil der Hauptinhalt dieser Leistungen nicht in einer Rechtsübertragung, sondern in der Ausführung und Auswertung demoskopischer Erhebungen usw. besteht. <sup>5</sup>Das Gleiche gilt für die Überlassung von Programmen für Anlagen der elektronischen Datenverarbeitung (Software) zum Betrieb von EDV-Anlagen. <sup>6</sup>Wenn der wirtschaftliche Gehalt der Überlassung des Computerprogramms überwiegend auf seine Anwendung für die Bedürfnisse des Leistungsempfängers gerichtet ist, ist die hiermit verbundene Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte Bestandteil einer einheitlichen wirtschaftlichen Gesamtleistung, die nicht in der Übertragung urheberrechtlicher Schutzrechte, sondern in der Überlassung von Software zur Benutzung besteht. <sup>7</sup>Die Einräumung oder Übertragung von urheberrechtlichen Befugnissen stellt dazu nur eine Nebenleistung dar. <sup>8</sup>Dagegen unterliegt die Überlassung von urheberrechtlich geschützten Computerprogrammen dem ermäßigten Steuersatz, wenn dem Leistungsempfänger die in § 69c Satz 1 Nr. 1 bis 4 UrhG bezeichneten Rechte auf Vervielfältigung und Verbreitung nicht nur als Nebenfolge eingeräumt werden (vgl. BFH-Urteil vom 27. 9. 2001, V R 14/01, BStBl 2002 II S. 114). <sup>9</sup>**Dabei ist von den vertraglichen Vereinbarungen und den tatsächlichen Leistungen auszugehen.** <sup>10</sup>**Ergänzend ist auf objektive Beweisanzeichen (z.B. die Tätigkeit des Leistungsempfängers, die vorhandenen Vertriebsvorbereitungen und Vertriebswege, die wirkliche Durchführung der Vervielfältigung und Verbreitung sowie die Vereinbarungen über die Bemessung und Aufteilung des Entgelts) abzustellen (vgl. BFH-Urteile vom 25. 11. 2004, V R 4/04, BStBl 2005 II S. 415, und vom 25. 11. 2004, V R 25/04, 26/04, BStBl 2005 II S. 419).** <sup>11</sup>Bei Standort- und Biotopkartierungen ist Hauptinhalt der Leistung nicht die Übertragung von Urheberrechten, sondern die vertragsgemäße Durchführung der Untersuchungen und die Erstellung der Kartierung. <sup>12</sup>Die Steuerermäßigung gilt auch nicht für Leistungen, mit denen zwar derartige Rechtsübertragungen verbunden sind, die jedoch nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt als Lieferungen anzusehen sind. <sup>13</sup>Zur Frage der Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung vgl. Abschnitt 25.

(2) <sup>1</sup>Zu den Rechten, deren Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung begünstigt sind, gehören nicht nur die Urheberrechte nach dem ersten Teil des UrhG (§§ 1 bis 69g), sondern alle Rechte, die sich aus dem Gesetz ergeben. <sup>2</sup>Urheberrechtlich geschützt sind z.B. auch die Darbietungen ausübender Künstler (vgl. Absätze 19 bis 21). <sup>3</sup>Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen außerdem die

Umsätze der Verwertungsgesellschaften, die nach dem Urheberrechtswahrnehmungsgesetz Nutzungsrechte, Einwilligungsrechte oder Vergütungsansprüche wahrnehmen.

(3) <sup>1</sup>Urheber ist nach § 7 UrhG der Schöpfer des Werks. <sup>2</sup>Werke im urheberrechtlichen Sinn sind nach § 2 Abs. 2 UrhG nur persönliche geistige Schöpfungen. <sup>3</sup>Zu den urheberrechtlich geschützten Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst gehören nach § 2 Abs. 1 UrhG insbesondere

1. Sprachwerke, wie Schriftwerke, Reden und Computerprogramme (vgl. Absätze 1 und 6 bis 14);
2. Werke der Musik (vgl. Absatz 15);
3. pantomimische Werke einschließlich der Werke der Tanzkunst;
4. Werke der bildenden Künste einschließlich der Werke der Baukunst und der angewandten Kunst und Entwürfe solcher Werke (vgl. Absätze 16 und 17);
5. Lichtbildwerke einschließlich der Werke, die ähnlich wie Lichtbildwerke geschaffen werden (vgl. Absatz 18);
6. Filmwerke einschließlich der Werke, die ähnlich wie Filmwerke geschaffen werden;
7. Darstellungen wissenschaftlicher oder technischer Art, wie Zeichnungen, Pläne, Karten, Skizzen, Tabellen und plastische Darstellungen.

(4) <sup>1</sup>Der Urheber hat das ausschließliche Recht, sein Werk zu verwerten. <sup>2</sup>Dabei wird zwischen der Verwertung in körperlicher Form und der öffentlichen Wiedergabe in unkörperlicher Form unterschieden. <sup>3</sup>Das Recht der Verwertung eines Werks in körperlicher Form umfasst nach § 15 Abs. 1 UrhG insbesondere

1. das Vervielfältigungsrecht (§ 16 UrhG),
2. das Verbreitungsrecht (§ 17 UrhG) und
3. das Ausstellungsrecht (§ 18 UrhG).

<sup>4</sup>Zum Recht der öffentlichen Wiedergabe gehören nach § 15 Abs. 2 UrhG insbesondere

1. das Vortrags-, Aufführungs- und Vorführungsrecht (§ 19 UrhG),
2. **das Recht der öffentlichen Zugänglichkeitsmachung (§ 19a UrhG),**
3. das Senderecht (§ 20 UrhG),
4. das Recht der Wiedergabe durch Bild- und Tonträger (§ 21 UrhG) und
5. das Recht der Wiedergabe von Funksendungen **und der Wiedergabe von öffentlicher Zugänglichkeitsmachung** (§ 22 UrhG).

(5) <sup>1</sup>Der Urheber kann nach § 31 Abs. 1 UrhG einem anderen das Recht einräumen, das Werk auf einzelne oder alle Nutzungsarten zu nutzen. <sup>2</sup>Dieses Nutzungsrecht kann als einfaches oder ausschließliches Recht eingeräumt und außerdem räumlich, zeitlich oder inhaltlich beschränkt werden.

#### Schriftsteller

(6) <sup>1</sup>Für Schriftsteller kommt die Steuerermäßigung in Betracht, soweit sie einem anderen Nutzungsrechte an urheberrechtlich geschützten Werken einräumen. <sup>2</sup>Zu den geschützten Sprachwerken gehören z.B. Romane, Epen, Sagen, Erzählungen, Märchen, Fabeln, Novellen, Kurzgeschichten, Essays, Satiren, Anekdoten, Biographien, Autobiographien, Reiseberichte, Aphorismen, Traktate, Gedichte, Balladen, Sonette, Oden, Elegien, Epigramme, Liedtexte, Bühnenwerke aller Art, Libretti, Hörspiele, Drehbücher, wissenschaftliche Bücher, Abhandlungen und Vorträge, Forschungsberichte, Denkschriften, Kommentare zu politischen und kulturellen Ereignissen sowie Reden und Predigten (vgl. aber Absatz 13).

(7) <sup>1</sup>Mit der Veräußerung des Originals eines Werks, z.B. des Manuskripts eines Sprachwerks, wird nach § 44 Abs. 1 UrhG im Zweifel dem Erwerber ein Nutzungsrecht nicht eingeräumt. <sup>2</sup>Auf die bloße Lieferung eines Manuskripts ist deshalb grundsätzlich der allgemeine Steuersatz anzuwenden. <sup>3</sup>Eine nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG begünstigte sonstige Leistung ist nur dann anzunehmen, wenn zugleich mit der Veräußerung des Werkoriginals dem Erwerber auf Grund einer besonderen Vereinbarung Nutzungsrechte an dem Werk eingeräumt werden.

(8) <sup>1</sup>Der Schriftsteller, der im Rahmen einer Veranstaltung seine Werkausgaben signiert oder Autogramme gibt und dafür vom Veranstalter – z.B. Verleger oder Buchhändler – ein Entgelt erhält, erbringt eine sonstige Leistung, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Schriftsteller aus seinen Werken liest oder mit bestimmten Personengruppen – z.B. Lesern, Politikern, Schriftstellern, Buchhändlern – Gespräche oder

Aussprachen führt. <sup>3</sup>Wird die Lesung oder das Gespräch von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt – z.B. in einem Studio – veranstaltet und gesendet, führt der Schriftsteller eine Leistung aus, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte – u.a. des Senderechts – besteht und auf die deshalb der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. <sup>4</sup>Dabei ist es unerheblich, ob die Lesung oder das Gespräch zugleich mit der Aufnahme gesendet (Live-Sendung) oder zunächst auf Bild- und Tonträger aufgenommen und später gesendet wird. <sup>5</sup>Das Gleiche gilt, wenn nur Teile oder Ausschnitte gesendet werden oder eine Sendung unterbleibt.

#### Journalisten, Presseagenturen

(9) <sup>1</sup>Zu den begünstigten Leistungen der Journalisten gehören u.a. Kommentare zu politischen, kulturellen, wissenschaftlichen, wirtschaftlichen, technischen und religiösen Ereignissen und Entwicklungen, Kunstkritiken einschließlich Buch-, Theater-, Musik-, Schallplatten- und Filmkritiken sowie Reportagen, die über den bloßen Bericht hinaus eine kritische Würdigung vornehmen. <sup>2</sup>Nicht urheberrechtlich geschützt sind z.B. Tatsachennachrichten und Tagesneuigkeiten, es sei denn, sie haben durch eine individuelle Formgebung Werkcharakter erlangt.

(10) <sup>1</sup>Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass Journalisten grundsätzlich auf ihre Leistungen **aus journalistischer Tätigkeit** insgesamt den ermäßigten Steuersatz anwenden. <sup>2</sup>Nur die Journalisten, die lediglich Daten sammeln und ohne redaktionelle Bearbeitung weiterleiten – z.B. Kurs- und Preisnotierungen, Börsennotizen, Wettervorhersagen, Rennergebnisse, Fußball- und andere Sportergebnisse, Theater-, Opern- und Kinospielepläne sowie Ausstellungs- und Tagungspläne –, haben ihre Leistungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern.

(11) Bei den Leistungen der Pressedienste und -agenturen, deren wesentlicher Inhalt in der Einräumung oder Übertragung der Verwertungsrechte – z.B. Vervielfältigungsrecht, Verbreitungsrecht, Senderecht – an dem in den sogenannten Pressediensten enthaltenen Material besteht, ist Folgendes zu beachten:

1. <sup>1</sup>Die Bilderdienste sind nach § 2 Abs. 1 Nr. 5 und § 72 UrhG geschützt. <sup>2</sup>Die Einräumung oder Übertragung von Verwertungsrechten an dem Bildmaterial führt deshalb stets zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes (vgl. Absatz 18).
2. <sup>1</sup>Bei sonstigen Pressediensten kann der Anteil der urheberrechtlich geschützten Beiträge – insbesondere Namensberichte, Aufsätze und redaktionell besonders aufgemachte Nachrichten – unterschiedlich sein. <sup>2</sup>Die Vereinfachungsregelung in Absatz 10 gilt entsprechend.

#### Übersetzungen und andere Bearbeitungen

(12) <sup>1</sup>Die Übersetzer fremdsprachiger Werke – z.B. Romane, Gedichte, Schauspiele, wissenschaftliche Bücher und Abhandlungen – räumen urheberrechtliche Nutzungsrechte ein, wenn die Werke in der Übersetzung z.B. veröffentlicht oder aufgeführt werden. <sup>2</sup>Unerheblich ist es, ob ein Sprachwerk einzeln – z.B. als Buch – oder in Sammlungen – z.B. Zeitschriften, Zeitungen, Kalendern, Almanachen – veröffentlicht wird. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für andere Bearbeitungen urheberrechtlich geschützter Werke, sofern sie persönliche geistige Schöpfungen des Bearbeiters sind, z.B. für die Dramatisierung eines Romans oder einer Novelle, für die Episierung eines Bühnenstücks, einer Ballade oder eines Gedichts, für die Umgestaltung eines Romans, einer Kurzgeschichte, einer Anekdote oder eines Bühnenstücks zu einer Ballade oder einem Gedicht, für die Umwandlung eines Schauspiels, eines Romans oder einer Novelle in ein Opernlibretto oder ein Musical, für die Fortsetzung eines literarischen Werks, für die Verwendung einer literarischen Vorlage – Roman, Novelle, Schauspiel usw. – für Comicstrips – Comics – sowie für das Schreiben eines Filmdrehbuchs nach einer Vorlage und die Verfilmung. **<sup>4</sup>Die Übertragung von Senderechten an Übersetzungen von Nachrichtensendungen in die Deutsche Gebärdensprache unterliegt dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG (vgl. BFH-Urteil vom 18. 8. 2005, V R 42/03, BStBl 2006 II S. 44).**

#### Vorträge, Reden, Gutachten, technische Darstellungen

(13) <sup>1</sup>Vorträge und Reden sind zwar urheberrechtlich geschützte Sprachwerke. <sup>2</sup>Wer einen Vortrag oder eine Rede hält, räumt damit jedoch einem anderen keine urheberrechtlichen Nutzungsrechte ein. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt für Vorlesungen, das Abhalten von Seminaren, die Erteilung von Unterricht sowie die Beteiligung an Aussprachen. <sup>4</sup>Urheberrechtliche Nutzungsrechte werden auch dann nicht eingeräumt, wenn z.B. der Inhalt oder der Text eines Vortrags oder einer Rede in schriftlicher Wiedergabe dem Veranstalter oder den Teilnehmern übergeben wird. <sup>5</sup>Eine steuerermäßigte Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungsrechten liegt aber insoweit vor, als ein Vortrag oder eine Rede – z.B. in einer Fachzeitschrift oder als Sonderdruck – veröffentlicht wird. <sup>6</sup>Außerdem kommt der ermäßigte

Steuersatz z.B. dann in Betracht, wenn Vorträge oder Unterrichtsveranstaltungen von Rundfunk- und Fernsehanstalten gesendet werden.

(14) <sup>1</sup>Die Übergabe eines Gutachtens oder einer Studie ist regelmäßig nicht mit der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte verbunden, auch wenn das Werk urheberrechtlichen Schutz genießt. <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn sich der Auftraggeber vorsorglich das Recht der alleinigen Verwertung und Nutzung einräumen lässt. <sup>3</sup>Werden im Zusammenhang mit der Erstellung eines Gutachtens oder einer Studie auch Urheberrechte zur Vervielfältigung und Verbreitung des Gutachtens oder der Studie übertragen, ist auf diese Gesamtleistung der allgemeine Steuersatz anzuwenden, wenn der Schwerpunkt der Leistung nicht in der Übertragung der Urheberrechte liegt, sondern in der Erstellung des Gutachtens oder der Studie im eigenständigen Interesse des Auftraggebers. <sup>4</sup>Entgeltliche Leistungen auf Grund von Forschungs- und Entwicklungsaufträgen unterliegen, sofern sie nicht im Rahmen eines Zweckbetriebs (§§ 65 und 68 Nr. 9 AO) erbracht werden, stets insgesamt der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz. <sup>5</sup>Das gilt auch dann, wenn hinsichtlich der Forschungs- und Entwicklungsergebnisse eine Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte vereinbart wird und die Forschungs- und Entwicklungsergebnisse in der Form von Berichten, Dokumentationen usw. tatsächlich veröffentlicht werden. <sup>6</sup>Die Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte ist in diesen Fällen lediglich eine Nebenleistung und muss somit bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung unbeachtet bleiben. <sup>7</sup>Zu den geschützten Werken im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 UrhG können auch Sprachwerke gehören, in die ausschließlich handwerkliche, technische und wissenschaftliche Kenntnisse und Erfahrungen eingeflossen sind, z.B. technische Darstellungen und Handbücher, Darstellungen und Erläuterungen technischer Funktionen, Bedienungs- und Gebrauchsanleitungen sowie Wartungs-, Pflege- und Reparaturanleitungen. <sup>8</sup>Voraussetzung hierfür ist, dass es sich um persönliche geistige Schöpfungen handelt, die eine individuelle Eigenart aufweisen. <sup>9</sup>Es genügt, dass die individuelle Prägung in der Form und Gestaltung des Werks zum Ausdruck kommt.

#### Werke der Musik

(15) <sup>1</sup>Die Urheber von Musikwerken erbringen mit der Einräumung urheberrechtlicher Nutzungsrechte an ihren Werken steuerbegünstigte Leistungen. <sup>2</sup>Urheberrechtlichen Schutz genießt auch elektronische Musik. <sup>3</sup>Zu den urheberrechtlich geschützten Musikwerken bzw. Bearbeitungen gehören außerdem z.B. Klavierauszüge aus Orchesterwerken, Potpourris, in denen nicht nur verschiedene Musikstücke oder Melodien aneinandergereiht sind, die Instrumentierungen von Melodien und die Orchesterbearbeitungen von Klavierstücken. <sup>4</sup>Die von der GEMA ausgeschütteten Verlegeranteile sind jedoch nicht begünstigt, soweit sie nicht auf die von den Verlegern übertragenen urheberrechtlichen Nutzungsrechte, z.B. Altrechte, Subverlagsrechte, entfallen (vgl. BFH-Urteil vom 29. 4. 1987, X R 31/80, BStBl II S. 648).

#### Werke der bildenden Künste und der angewandten Kunst

(16) <sup>1</sup>Mit der vertraglichen Vereinbarung über die Vervielfältigung und Verbreitung von Werken der bildenden Künste – z.B. in Büchern und Zeitschriften, auf Kalendern, Postkarten und Kunstblättern sowie mit Diapositiven – werden urheberrechtliche Nutzungsrechte eingeräumt. <sup>2</sup>Der Graphiker, der einem Galeristen oder Verleger das Recht überträgt, Originalgraphiken zu drucken und zu vertreiben, erbringt eine begünstigte Leistung. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt z.B. für die Einräumung des Rechts zur Herstellung und zum Vertrieb künstlerischer Siebdrucke – sog. Serigraphien –, die vom Künstler signiert und nummeriert werden. <sup>4</sup>Urheberrechtlichen Schutz genießen auch die Werke der Karikaturisten, Cartoonisten und Pressezeichner. <sup>5</sup>Das Folgerecht, das bei der Weiterveräußerung eines Originals der bildenden Künste entsteht (§ 26 UrhG), zählt nicht zu den urheberrechtlichen Nutzungs- und Verwertungsrechten. <sup>6</sup>Zur Nichtsteuerbarkeit vgl. Abschnitt 1 Abs. 16.

(17) <sup>1</sup>Werke der Gebrauchsgraphiker und der Graphik-Designer sind urheberrechtlich geschützt, wenn sie Werke der angewandten Kunst oder Entwürfe solcher Werke darstellen (vgl. z.B. BGH-Urteile vom 27. 11. 1956, I ZR 57/55, BGHZ 22 S. 209, NJW 1957 S. 220, und vom 25. 5. 1973, I ZR 2/72, – Gewerblicher Rechtsschutz und Urheberrecht (GRUR) 1974 S. 669, Archiv für Urheber-, Film-, Funk- und Theaterrecht Berlin (UFITA) 1976 S. 313). <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz kommt deshalb nur für Leistungen in Betracht, die in der Einräumung von Nutzungsrechten an derartigen Werken bestehen. <sup>3</sup>Ein Tätowierer erbringt mit dem Aufbringen einer Tätowierung keine begünstigte Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 23. 7. 1998, V R 87/97, BStBl II S. 641).

#### Lichtbildwerke und Lichtbilder

(18) <sup>1</sup>Urheberrechtlich geschützt sind Lichtbildwerke und Werke, die ähnlich wie Lichtbildwerke geschaffen werden. <sup>2</sup>Lichtbilder und Erzeugnisse, die ähnlich wie Lichtbilder hergestellt werden, sind nach § 72 UrhG den Lichtbildwerken urheberrechtlich praktisch gleichgestellt. <sup>3</sup>Dem ermäßigten Steuersatz unterliegen deshalb insbesondere die Leistungen der Bildjournalisten (Bildberichterstatter),

Bildagenturen (vgl. Absatz 11 Nr. 1), Kameramänner und Foto-Designer. <sup>4</sup>Übergibt der Fotograf seinem Auftraggeber nur die bestellten Positive – z.B. Passbilder, Familien- oder Gruppenaufnahmen –, liegt keine Rechtsübertragung, sondern eine nicht begünstigte Lieferung vor. <sup>5</sup>Das Gleiche gilt für die Herstellung und Überlassung von Luftbildaufnahmen für planerische Zwecke – z.B. Landesplanung, Natur- und Umweltschutz oder Erfassung und Bilanzierung der Flächennutzung –, für Zwecke der Geodäsie – z.B. auch fotografische Messbilder (Fotogramme) nach dem Verfahren der Fotogrammetrie – oder für bestimmte wissenschaftliche Zwecke – z.B. auf dem Gebiet der Archäologie –, selbst wenn damit auch urheberrechtliche Nutzungsrechte übertragen werden.

#### Darbietungen ausübender Künstler

(19) <sup>1</sup>Außer den Werken der Literatur, Wissenschaft und Kunst sind auch die Darbietungen ausübender Künstler urheberrechtlich geschützt. <sup>2</sup>Diese Schutzrechte sind in §§ 74 ff. UrhG abschließend aufgeführt (verwandtes Schutzrecht). <sup>3</sup>Ausübender Künstler ist nach § 73 UrhG, wer ein Werk vorträgt oder aufführt oder hierbei künstlerisch mitwirkt. <sup>4</sup>Zu den ausübenden Künstlern zählen insbesondere Schauspieler, Sänger, Musiker, Tänzer, Dirigenten, Kapellmeister, Regisseure und Spielleiter sowie Bühnen- und Kostümbildner. <sup>5</sup>Ausübende Künstler sind z.B. auch Tonmeister, die bei Aufführungen elektronischer Musik mitwirken. <sup>6</sup>Im Einzelfall kann auch der Beleuchter ein ausübender Künstler sein.

(20) <sup>1</sup>Nach § 79 UrhG kann der ausübende Künstler die ihm durch §§ 77 und 78 UrhG gewährten Rechte und Ansprüche **übertragen**. <sup>2</sup>Begünstigte Leistungen ausübender Künstler liegen z.B. in folgenden Fällen vor:

1. Musikwerke – z.B. Opern, Operetten, Musicals, Ballette, Chorwerke, Gesänge, Messen, Kantaten, Madrigale, Motetten, Orgelwerke, Sinfonien, Kammermusikwerke, Solokonzerte, Lieder, Chansons, Spirituals und Jazz –, Bühnenwerke – z.B. Schauspiele, Schauspielsszenen, Mysterienspiele, Fastnachtsspiele, Kabarettsszenen, Varietészenen und die Bühnenfassung einer Erzählung – sowie Hörspiele und Hörspielfassungen von Sprachwerken werden
  - a) im Studio oder Sendesaal einer Rundfunk- und Fernsehanstalt aufgeführt, auf Bild- und Tonträger aufgenommen und gesendet oder
  - b) im Studio eines Tonträgerherstellers – z.B. eines Schallplattenproduzenten – aufgeführt, auf Tonträger aufgenommen und vervielfältigt.
2. Öffentliche Aufführungen von Musikwerken und Bühnenwerken – z.B. in einem Konzertsaal oder Theater – werden
  - a) von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt veranstaltet, auf Bild- und Tonträger aufgenommen und – z.B. als Live-Sendung – gesendet oder
  - b) von einem Tonträgerhersteller veranstaltet, auf Tonträger aufgenommen – sog. Live-Mitschnitt – und vervielfältigt.
3. Fernsehfilme werden von einer Fernsehanstalt oder in ihrem Auftrag von einem Filmproduzenten hergestellt.
4. Vorführfilme – Spielfilme – werden von einem Filmproduzenten hergestellt.
5. Darbietungen ausübender Künstler – z.B. die Rezitation von Gedichten und Balladen, das Vorlesen einer Novelle, der Vortrag von Liedern, das Spielen eines Musikwerks – werden in einem Studio auf Bild- und Tonträger aufgenommen und von einer Rundfunk- und Fernsehanstalt gesendet oder von einem Tonträgerhersteller vervielfältigt.
6. Darbietungen ausübender Künstler – z.B. Sänger, Musiker, Schauspieler, Tänzer – im Rahmen von Rundfunk- und Fernsehsendungen – z.B. in Shows und sonstigen Unterhaltungssendungen, in Quizveranstaltungen sowie bei Sportsendungen und Diskussionsveranstaltungen – werden auf Bild- und Tonträger aufgenommen und gesendet.

(21) <sup>1</sup>Mit der Darbietung eines ausübenden Künstlers ist nicht in jedem Fall eine Einwilligung zu ihrer Verwertung oder eine Abtretung urheberrechtlicher Nutzungsrechte verbunden. <sup>2</sup>Eine Einräumung, Übertragung oder Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte liegt auch dann nicht vor, wenn die Darbietung zur Dokumentation, für Archivzwecke oder z.B. zum wissenschaftlichen Gebrauch mitgeschnitten wird. <sup>3</sup>Hat ein an eine Agentur gebundener Künstler dieses sein Recht der Funksendung und der öffentlichen Wiedergabe zur ausschließlichen Verwertung übertragen und stellt die Agentur den Künstler vertragsgemäß einer Rundfunk- oder Fernsehanstalt für die Mitwirkung in einer Rundfunk- oder Fernsehsendung zur Verfügung, ist Hauptinhalt der Leistung der Agentur gegenüber der Rundfunk- und Fernsehanstalt die Einräumung von urheberrechtlichen Nutzungsrechten, auf die der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG

anzuwenden ist. <sup>4</sup>Soweit die Voraussetzungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG nicht vorliegen, kann auch eine Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe a UStG in Betracht kommen, vgl. Abschnitt 166 Abs. 1.

(22) <sup>1</sup>Kann ein urheberrechtlich geschütztes Werk, z.B. ein Sprachwerk, vom Auftraggeber nur durch die Ausnutzung von Rechten an diesem Werk bestimmungsgemäß verwendet werden und werden ihm daher die entsprechenden Nutzungsrechte eingeräumt oder übertragen, bildet die Einräumung oder Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte den wesentlichen Inhalt der Leistung. <sup>2</sup>Die Herstellung des Werks geht als Vorstufe für die eigentliche Leistung in dieser auf, und zwar auch dann, wenn das Werkoriginal dem Auftraggeber überlassen wird.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Bei der Überlassung von urheberrechtlich geschützten Kopiervorlagen für Unterrichtszwecke ist wesentlicher Inhalt der Leistung die Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte. <sup>2</sup>Das gilt auch für die Überlassung von Kopiervorlagen an Personen, die diese nicht selbst für Unterrichtszwecke verwenden, z.B. an Buchhändler.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Bei der Erarbeitung urheberrechtlich geschützter technischer Dienstvorschriften (Benutzungsunterlagen) stellt die Überlassung des Manuskripts oder druckfertiger Vorlagen zur Verwertung – z.B. zur Vervielfältigung – lediglich eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung dar, die in der Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte besteht. <sup>2</sup>Wird jedoch vertraglich neben der Erarbeitung einer Dienstvorschrift auch die Lieferung der benötigten Exemplare dieses Werks vereinbart, liegt eine einheitliche Hauptleistung (Lieferung) vor, in der die Einarbeitung der Dienstvorschrift als unselbständige Nebenleistung aufgeht. <sup>3</sup>Auf diese Lieferung ist aber nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG i.V.m. Nr. 49 der Anlage 2 des UStG ebenfalls der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Die Erstellung von urheberrechtlich geschütztem technischen Schulungsmaterial – Lehrtafeln, Lehrfilme, bei denen der Auftragnehmer im urheberrechtlichen Sinne Hersteller des Lehrfilms ist, Diapositive – ist nach ihrem wesentlichen Inhalt auch dann eine unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG fallende sonstige Leistung, wenn der erstellte Entwurf, die Druck- oder Kopiervorlagen, das Filmwerk oder die Diapositive dem Auftraggeber übergeben werden.

<sup>2</sup>Wird bei der Erstellung von Lehrtafeln zusätzlich zur Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte auch die Herstellung und Lieferung der benötigten Exemplare (Vervielfältigungsstücke) übernommen, liegt eine nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG fallende Werklieferung vor, auf die nach § 12 Abs. 1 UStG der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist.

(23) Die Überlassung von Fernsehübertragungsrechten durch Sportveranstalter ist keine nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG begünstigte Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte.

### **169. Zirkusunternehmen, Schausteller und zoologische Gärten (§ 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe d UStG)**

(1) <sup>1</sup>Zirkusvorführungen sind auch die von den Zirkusunternehmen veranstalteten Tierschauen. <sup>2</sup>Begünstigt sind auch die üblichen Nebenleistungen, z.B. der Verkauf von Programmen und die Aufbewahrung der Garderobe. <sup>3</sup>Bei Fernsehaufzeichnungen und -übertragungen ist die Leistung des Zirkusunternehmens sowohl nach Buchstabe c als auch nach Buchstabe d des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt. <sup>4</sup>Nicht begünstigt sind Hilfsgeschäfte, wie z.B. Veräußerungen von Anlagegegenständen. <sup>5</sup>Für den Verkauf der in Nummer 1 der Anlage 2 des UStG bezeichneten Tiere kommt jedoch die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG in Betracht.

(2) <sup>1</sup>Schausteller sind nur Unternehmer, die ein Reisegewerbe betreiben, also von Ort zu Ort ziehen, und ihre der Unterhaltung dienenden Leistungen auf Jahrmärkten, Volksfesten, Schützenfesten oder ähnlichen Veranstaltungen erbringen (vgl. § 30 UStDV). <sup>2</sup>Dabei reicht es aus, wenn sie diese Leistungen im eigenen Namen mit Hilfe ihrer Arbeitnehmer oder sonstigen Erfüllungsgehilfen (z.B. engagierte Schaustellergruppen) an die Besucher dieser Veranstaltungen ausführen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 7. 2002, V R 89/01, BStBl 2004 II S. 88). <sup>3</sup>Ähnliche Veranstaltungen können auch durch den Schausteller selbst organisierte und unter seiner Regie stattfindende Eigenveranstaltungen sein (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 1993, V R 59/91, BStBl 1994 II

S. 336). <sup>4</sup>Ortsgebundene Schaustellungsunternehmen – z.B. Märchenwaldunternehmen, Vergnügungsparks – sind mit ihren Leistungen nicht begünstigt (vgl. BFH-Urteile vom 22. 10. 1970, V R 67/70, BStBl 1971 II S. 37, vom 22. 6. 1972, V R 36/71, BStBl II S. 684, und vom 25. 11. 1993 a.a.O.). <sup>5</sup>Zu den begünstigten Leistungen (§ 30 UStDV) gehören auch die Leistungen der Schau- und Belustigungsgeschäfte, der Fahrgeschäfte aller Art – Karussells, Schiffschaukeln, Achterbahnen usw. –, der Schießstände sowie die Ausspielungen. <sup>6</sup>Nicht begünstigt sind Warenlieferungen, sofern sie nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG fallen, und Hilfsgeschäfte.

(3) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung kommt für die Leistungen der zoologischen Gärten in Betracht, die nicht unter § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG (vgl. Abschnitt 109) fallen. <sup>2</sup>Zoologische Gärten sind z.B. auch Aquarien und Terrarien, nicht dagegen Delphinarien (vgl. BFH-Urteil vom 20. 4. 1988, X R 20/82, BStBl II S. 796). <sup>3</sup>Für Tierparks gilt die Steuerermäßigung nicht; ihre Umsätze können aber nach § 4 Nr. 20 Buchstabe a UStG steuerfrei sein. <sup>4</sup>Tierpark in diesem Sinn ist eine Anlage, in der weniger Tierarten als in zoologischen Gärten, diese aber in Herden oder Zuchtgruppen auf großen Flächen gehalten werden.

(4) <sup>1</sup>Zu den Umsätzen, die unmittelbar mit dem Betrieb der zoologischen Gärten verbunden sind, gehören nur Leistungen, auf die der Betrieb eines zoologischen Gartens im eigentlichen Sinn gerichtet ist, in denen sich also dieser Betrieb verwirklicht (BFH-Urteil vom 4. 12. 1980, V R 60/79, BStBl 1981 II S. 231). <sup>2</sup>Hierunter fallen insbesondere die Umsätze, bei denen die Entgelte in Eintrittsgeldern bestehen, einschließlich etwaiger Nebenleistungen (z.B. Abgabe von Wegweisern und Lageplänen). <sup>3</sup>Nicht zu den begünstigten Umsätzen gehören z.B. Hilfsumsätze und die entgeltliche Überlassung von Parkplätzen an Zoobesucher.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG

#### **170. Gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG)**

##### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Begünstigt nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG sind die Leistungen der Körperschaften, die gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der §§ 51 bis 68 AO verfolgen. <sup>2</sup>Die abgabenrechtlichen Vorschriften gelten auch für Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. <sup>3</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der gesamte unternehmerische Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gemeinnützigen Zwecken dient. <sup>4</sup>Wenn bereits für andere Steuern (vgl. z.B. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG) darüber entschieden ist, ob und gegebenenfalls in welchen Bereichen das Unternehmen steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, ist von dieser Entscheidung im Allgemeinen auch für Zwecke der Umsatzsteuer auszugehen. <sup>5</sup>Ist diese Frage für andere Steuern nicht entschieden worden, sind die Voraussetzungen für die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG besonders zu prüfen. <sup>6</sup>Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG kommt nicht nur für entgeltliche Leistungen der begünstigten Körperschaften in Betracht, sondern auch für unentgeltliche Wertabgaben an den eigenen nichtunternehmerischen Bereich, **wenn diese aus Tätigkeitsbereichen erfolgen, die nicht nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG einer Besteuerung mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegen** (vgl. Abschnitt 24a Abs. 2 Satz 3).

(2) <sup>1</sup>Die auf Grund des Reichssiedlungsgesetzes von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen sind nur begünstigt, wenn sie alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Sinne der AO erfüllen. <sup>2</sup>Dem allgemeinen Steuersatz unterliegen die Leistungen insbesondere dann, wenn in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag die Ausschüttung von Dividenden vorgesehen ist. <sup>3</sup>Von Hoheitsträgern zur Ausführung hoheitlicher Aufgaben, z.B. im Bereich der Müll- und Abwasserbeseitigung, eingeschaltete Kapitalgesellschaften sind wegen fehlender Selbstlosigkeit (§ 55 AO) nicht gemeinnützig tätig.

##### Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb

(3) <sup>1</sup>Die Steuerermäßigung gilt nicht für die Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt werden. <sup>2</sup>Der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist in § 14 AO bestimmt. <sup>3</sup>Nach § 64 AO bleibt die Steuervergünstigung für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb jedoch bestehen, soweit es sich um einen Zweckbetrieb im Sinne der §§ 65 bis 68 AO handelt. <sup>4</sup>Für die Annahme eines Zweckbetriebs ist nach § 65 AO vor allem erforderlich, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu den nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten darf, als es bei der Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. <sup>5</sup>Liegt nach den §§ 66 bis 68 AO ein Zweckbetrieb vor, müssen die

allgemeinen Voraussetzungen des § 65 AO für die Annahme eines Zweckbetriebs nicht erfüllt sein (vgl. BFH-Urteile vom 18. 1. 1995, V R 139–142/92, BStBl II S. 446, und vom 25. 7. 1996, V R 7/95, BStBl 1997 II S. 154). <sup>6</sup>Ist nach den Grundsätzen des § 14 AO lediglich Vermögensverwaltung gegeben, wird die Steuerermäßigung ebenfalls nicht ausgeschlossen.

(4) Folgende Regelungen zur Abgrenzung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sind zu beachten:

1. <sup>1</sup>Die Tätigkeit der Landessportbünde im Rahmen der Verleihung des Deutschen Sportabzeichens und des Deutschen Jugendsportabzeichens stellt einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO dar. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt bei gemeinnützigen Sportverbänden für die Genehmigung von Wettkampfveranstaltungen der Sportvereine, die Genehmigung von Trikotwerbung sowie für die Ausstellung oder Verlängerung von Sportausweisen für Sportler.
2. Die Herstellung und Veräußerung von Erzeugnissen, die in der 2. Stufe der Blutfraktionierung gewonnen werden – Plasmaderivate wie Albumin, Globulin, Gerinnungsfaktoren –, durch die Blutspendedienste des Deutschen Roten Kreuzes sind ein nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 14 und 64 Abs. 6 Nr. 3 AO).
3. <sup>1</sup>Krankenfahrten, die von gemeinnützigen und mildtätigen Organisationen ausgeführt werden, erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 AO und finden deshalb nicht im Rahmen einer Einrichtung der Wohlfahrtspflege statt. <sup>2</sup>Die Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO scheidet aus Wettbewerbsgründen aus, sodass die Krankenfahrten als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 64 und 14 AO zu behandeln sind. <sup>3</sup>Krankenfahrten sind Fahrten von Patienten, für die ein Arzt die Beförderung in einem Personenkraftwagen, Mietwagen oder Taxi verordnet hat. <sup>4</sup>**Zur Steuerbefreiung vgl. Abschnitte 102 und 103 Abs. 12.**
4. <sup>1</sup>Bei den Werkstätten für behinderte Menschen umfasst der Zweckbetrieb (§ 68 Nr. 3 **Buchstabe a** AO) auch den eigentlichen Werkstattbereich. <sup>2</sup>**Im Werkstattbereich** werden in der Regel keine nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfreien Umsätze ausgeführt. <sup>3</sup>Die steuerpflichtigen Umsätze unterliegen **nach Maßgabe der Absätze 8 bis 15** dem ermäßigten Steuersatz. <sup>4</sup>Die den Werkstätten für behinderte Menschen in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge, die auf Leistungen entfallen, die andere Unternehmer für den Werkstattbetrieb ausgeführt haben, können deshalb nach § 15 Abs. 1 UStG in vollem Umfang als Vorsteuern abgezogen werden. <sup>5</sup>Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil entfällt. <sup>6</sup>Das gilt insbesondere auch insoweit, als Investitionen für den Werkstattbereich – z.B. Neubau oder Umbau, Anschaffung von Einrichtungsgegenständen oder Maschinen – vorgenommen werden.
5. <sup>1</sup>Als Zweckbetrieb werden nach § 68 Nr. 6 AO die von den zuständigen Behörden genehmigten Lotterien und Ausspielungen steuerbegünstigter Körperschaften anerkannt, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke verwendet wird. <sup>2</sup>Eine nachhaltige Tätigkeit im Sinne des § 14 AO und des § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG liegt auch dann vor, wenn Lotterien oder Ausspielungen jedes Jahr nur einmal veranstaltet werden. <sup>3</sup>Deshalb ist auch in diesen Fällen grundsätzlich ein Zweckbetrieb gegeben, für dessen Umsätze der ermäßigte Steuersatz in Betracht kommt. <sup>4</sup>Soweit öffentliche Lotterien und Ausspielungen von steuerbegünstigten Körperschaften der Lotteriesteuer unterliegen (vgl. §§ 17 und 18 RennwLottG), sind die daraus erzielten Umsätze nach § 4 Nr. 9 Buchstabe b UStG steuerfrei.
6. <sup>1</sup>Mensa- und Cafeteria-Betriebe, die von gemeinnützigen Studentenwerken unterhalten werden, die einem Wohlfahrtsverband angeschlossen sind, werden als Zweckbetriebe angesehen. <sup>2</sup>Speisen- und Getränkeumsätze, die in diesen Betrieben an Nichtstudierende, und zwar insbesondere an Hochschulbedienstete, z.B. Hochschullehrer, wissenschaftliche Räte, Assistenten und Schreibkräfte sowie an Studentenwerksbedienstete und Gäste, ausgeführt werden, unterliegen deshalb **nach Maßgabe der Absätze 8 bis 15** dem ermäßigten Steuersatz. <sup>3</sup>Dies gilt z.B. auch für die Umsätze von alkoholischen Flüssigkeiten, sofern diese das Warenangebot des Mensa- und Cafeteria-Betriebs ergänzen und lediglich einen geringen Teil des Gesamtumsatzes ausmachen. <sup>4</sup>Als geringer Anteil am Gesamtumsatz wird es angesehen, wenn diese Umsätze im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 5 % des Gesamtumsatzes betragen haben. <sup>5</sup>Wegen der Steuerbefreiung für die Umsätze in Mensa- und Cafeteria-Betrieben vgl. Abschnitt 103 Abs. 9.
7. <sup>1</sup>**Die kurzfristige Vermietung von Wohnräumen und Schlafräumen an Nichtstudierende durch ein Studentenwerk ist ein selbständiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, wenn sie sich aus tatsächlichen Gründen von den satzungsmäßigen Leistungen abgrenzen lässt.** <sup>2</sup>**Dieser wirtschaftliche Geschäftsbetrieb ist kein Zweckbetrieb; dessen Umsätze unterliegen**



**der Besteuerung nach dem Regelsteuersatz (BFH-Urteil vom 19. 5. 2005, V R 32/03, BStBl II S. 900).**

(5) <sup>1</sup>Nach § 68 Nr. 7 AO sind kulturelle Einrichtungen und Veranstaltungen einer steuerbegünstigten Körperschaft unabhängig von einer Umsatz- oder Einkommensgrenze als Zweckbetrieb zu behandeln. <sup>2</sup>Die Umsätze von Speisen und Getränken sowie die Werbung gehören nicht zum Zweckbetrieb.

(6) <sup>1</sup>Nach § 67a Abs. 1 AO sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 30 678 € im Jahr nicht übersteigen. <sup>2</sup>Das gilt unabhängig davon, ob bezahlte Sportler im Sinne des § 67a Abs. 3 AO teilnehmen oder nicht. <sup>3</sup>Die Umsätze von Speisen und Getränken sowie die Werbung anlässlich einer sportlichen Veranstaltung gehören nicht zum Zweckbetrieb. <sup>4</sup>Ein nach § 67a Abs. 2 und 3 AO körperschaftsteuerrechtlich wirksamer Verzicht auf die Anwendung des § 67a Abs. 1 Satz 1 AO gilt auch für Zwecke der Umsatzsteuer. <sup>5</sup>Wegen weiterer Einzelheiten zur Behandlung sportlicher Veranstaltungen vgl. AEAO zu § 67a.

(7) <sup>1</sup>Eine steuerbegünstigte sportliche oder kulturelle Veranstaltung im Sinne der §§ 67a, 68 Nr. 7 AO kann auch dann vorliegen, wenn ein Sport- oder Kulturverein in Erfüllung seiner Satzungszwecke im Rahmen einer Veranstaltung einer anderen Person oder Körperschaft eine sportliche oder kulturelle Darbietung erbringt. <sup>2</sup>Die Veranstaltung, bei der die sportliche oder kulturelle Darbietung präsentiert wird, braucht keine steuerbegünstigte Veranstaltung zu sein (vgl. BFH-Urteil vom 4. 5. 1994, XI R 109/90, BStBl II S. 886).

### **Ermäßigter Steuersatz bei Leistungen der Zweckbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften**

(8) <sup>1</sup>Die umsatzsteuerliche Begünstigung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG kann auch dann gewährt werden, wenn sich die Auswirkungen auf den Wettbewerb, die von den Umsätzen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgehen, nicht auf das zur Erfüllung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Maß beschränken. <sup>2</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass sich ein derartiger Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung als ein Zweckbetrieb darstellt, mit dem erkennbar darauf abgezielt wird, die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen. <sup>3</sup>Die Anwendung der Steuerermäßigungsvorschrift des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG kann daher nicht lediglich von einer gesetzlichen Zugehörigkeitsfiktion zum begünstigten Bereich einer Körperschaft abhängig gemacht werden. <sup>4</sup>Vielmehr ist es erforderlich, dass auch die ausgeführten Leistungen von ihrer tatsächlichen Ausgestaltung her und in ihrer Gesamtrichtung dazu bestimmt sind, den in der Satzung bezeichneten steuerbegünstigten Zweck der Körperschaft selbst zu verwirklichen. <sup>5</sup>Insoweit gilt allein der Betrieb eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs selbst nicht als steuerbegünstigter Zweck. <sup>6</sup>Die Regelung des § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG zielt darauf ab, Wettbewerbsverzerrungen durch die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes auf den gemeinschaftsrechtlich zulässigen Umfang zu beschränken und dadurch missbräuchlichen Gestaltungen zu begegnen: <sup>7</sup>Nur soweit die Körperschaft mit den Leistungen ihrer in §§ 66 bis 68 AO bezeichneten Zweckbetriebe ihre steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklicht, kommt der ermäßigte Steuersatz uneingeschränkt zur Anwendung. <sup>8</sup>Für die übrigen Umsätze gilt dies nur, wenn der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden; ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, unterliegen die übrigen Leistungen des Zweckbetriebs dem allgemeinen Steuersatz.

**Zweckbetriebe, die nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dienen**

(9) <sup>1</sup>Nach § 65 AO als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gewährleisten bereits, dass sie auch hinsichtlich der Umsätze, mit deren Ausführung selbst sie ausnahmsweise nicht auch ihre satzungsmäßigen Zwecke verwirklichen, zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist und sie damit nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dienen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. <sup>2</sup>Der ermäßigte Steuersatz ist daher auf Zweckbetriebe nach § 65 AO uneingeschränkt anwendbar. <sup>3</sup>Gleiches gilt für folgende, als Zweckbetriebe anerkannte wirtschaftliche Geschäftsbetriebe:

1. Einrichtungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 AO, denn diese dürfen nach Abs. 2 dieser Vorschrift nicht des Erwerbs wegen ausgeübt werden;

2. in § 68 Nr. 1 Buchstabe a AO aufgeführte Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime oder Mahlzeitendienste, denn diese müssen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen gegenüber den in § 53 AO genannten Personen erbringen (§ 66 Abs. 3 AO), um Zweckbetrieb sein zu können;
3. Selbstversorgungseinrichtungen nach § 68 Nr. 2 AO, denn diese dürfen höchstens 20 % ihrer Leistungen an Außenstehende erbringen, um als Zweckbetrieb anerkannt zu werden.

Leistungen, mit deren Ausführung selbst lediglich steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden

(10) <sup>1</sup>Auch die satzungsmäßig erbrachten Leistungen der folgenden als Katalog-Zweckbetriebe anerkannten wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe unterliegen, sofern sie nicht bereits unter eine Steuerbefreiungsvorschrift fallen, weiterhin dem ermäßigten Steuersatz, weil mit ihrer Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft unmittelbar verwirklicht werden:

1. <sup>1</sup>Krankenhäuser: <sup>2</sup>Umsätze auf dem Gebiet der Heilbehandlung sind Leistungen, mit deren Ausführung selbst der steuerbegünstigte Zweck eines in § 67 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht wird;
2. <sup>1</sup>Sportvereine: <sup>2</sup>Die z.B. als Eintrittsgeld für die von den Vereinen durchgeführten sportlichen Veranstaltungen erhobenen Beträge sind Entgelte für Leistungen, mit deren Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke eines in § 67a AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht werden. <sup>3</sup>Dies gilt nicht, wenn die Besteuerungsgrenze des § 67a Abs. 1 AO überschritten wurde und im Falle des Verzichts auf deren Anwendung hinsichtlich der in § 67a Abs. 3 Satz 2 AO genannten Veranstaltungen;
3. <sup>1</sup>Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studenten- oder Schullandheime: <sup>2</sup>Mit der Ausführung der Betreuungs- oder Beherbergungsumsätze selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 1 Buchstabe b AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht;
4. <sup>1</sup>Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie: <sup>2</sup>Mit der Ausführung der auf Grund ärztlicher Indikation außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses erbrachten Therapie-, Ausbildungs- oder Förderungsleistungen selbst wird der steuerbegünstigte Zweck eines in § 68 Nr. 3 Buchstabe b AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht;
5. <sup>1</sup>Einrichtungen zur Durchführung der Blindenfürsorge, der Fürsorge für Körperbehinderte, der Fürsorgeerziehung und der freiwilligen Erziehungshilfe: <sup>2</sup>Mit der Ausführung der gegenüber diesem Personenkreis erbrachten Leistungen auf dem Gebiet der Fürsorge selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 4 und 5 AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht;
6. <sup>1</sup>Kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, Konzerte und Kunstausstellungen: <sup>2</sup>Die z.B. als Eintrittsgeld erhobenen Beträge sind Entgelt für Leistungen, mit deren Ausführung selbst die steuerbegünstigten Zwecke eines in § 68 Nr. 7 AO bezeichneten Zweckbetriebs verwirklicht werden;
7. <sup>1</sup>Volkshochschulen u.ä. Einrichtungen: <sup>2</sup>Mit der Durchführung von Lehrveranstaltungen selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 8 AO bezeichneten Zweckbetriebe verwirklicht; soweit dabei den Teilnehmern Beherbergungs- oder Beköstigungsleistungen erbracht werden, gelten die Ausführungen in Absatz 11;
8. <sup>1</sup>Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren: <sup>2</sup>Mit der Ausführung von Forschungsumsätzen selbst werden die steuerbegünstigten Zwecke der in § 68 Nr. 9 AO bezeichneten Forschungseinrichtungen verwirklicht. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Auftragsforschung. <sup>4</sup>Die Steuerermäßigung kann nicht in Anspruch genommen werden für Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, für die Übernahme von Projektstätigkeiten sowie für wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

<sup>2</sup>Sofern besondere Ausgestaltungsformen gemeinnütziger Zwecke nach den allgemeinen abgabenrechtlichen Regelungen ebenfalls bestimmten Katalogzweckbetrieben zugeordnet werden, besteht kein Anlass, hiervon umsatzsteuerrechtlich abzuweichen. <sup>3</sup>So werden beispielsweise mit Leistungen wie „Betreutes Wohnen“, „Hausnotrufleistungen“, „Betreute Krankentransporte“ selbst die in § 66 AO bezeichneten steuerbegünstigten Zwecke verwirklicht. <sup>4</sup>Werden derartige Leistungen von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nach §§ 66 oder 68 Nr. 1 AO als Zweckbetrieb anerkannt sind, satzungsmäßig ausgeführt, fallen auch sie in den An-

wendungsbereich des ermäßigten Steuersatzes.<sup>5</sup> Hinsichtlich der übrigen Umsätze der genannten Zweckbetriebe gelten die Ausführungen in Absatz 11.

**Leistungen, mit deren Ausführung selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden**

(11) <sup>1</sup>Von Zweckbetrieben ausgeführte Leistungen, mit deren Ausführung selbst nicht steuerbegünstigte Zwecke verwirklicht werden, unterliegen nur dann dem ermäßigten Steuersatz, wenn der Zweckbetrieb insgesamt nicht in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen durch die Ausführung von Umsätzen dient, die in unmittelbarem Wettbewerb mit dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Leistungen anderer Unternehmer ausgeführt werden. <sup>2</sup>Einnahmen aus derartigen Umsätzen werden zusätzlich erzielt, wenn die Umsätze nicht lediglich Hilfsumsätze (Abschnitt 251 Abs. 2 Sätze 4 und 5) sind (zusätzliche Einnahmen). <sup>3</sup>Ein Zweckbetrieb dient in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen, wenn er sich zu mehr als 50 % aus derartigen Einnahmen finanziert. <sup>4</sup>Umsatzsteuerfreie Umsätze sowie umsatzsteuerrechtlich als nicht steuerbare Zuschüsse zu beurteilende Zuwendungen sind – unabhängig von einer ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Betriebseinnahmen – keine Einnahmen in diesem Sinne. <sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass ein Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn der Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG des Zweckbetriebs die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO insgesamt nicht übersteigt. <sup>6</sup>Da sich bei Leistungen gegenüber in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmen kein Wettbewerbsvorteil ergibt, ist es nicht zu beanstanden, wenn diese Umsätze bei der betragsmäßigen Prüfung unberücksichtigt bleiben.

#### **Einzelfälle**

(12) <sup>1</sup>Bei Werkstätten für behinderte Menschen (§ 68 Nr. 3 Buchstabe a AO) gehört der Verkauf von Waren, die in einer Werkstätte für behinderte Menschen selbst hergestellt worden sind, zum Zweckbetrieb. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass der Zweckbetrieb „Werkstatt für behinderte Menschen“ mit dem Verkauf dieser Waren sowie von zum Zwecke der Be- oder Verarbeitung zugekaufter Waren nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn die Wertschöpfung durch die Werkstatt für behinderte Menschen mehr als 10 % des Nettowerts (Bemessungsgrundlage) der zugekauften Waren beträgt. <sup>3</sup>Im Übrigen ist der Verkauf anderer Waren nach dem Anwendungserlass zur AO Nr. 5 zu § 68 Nr. 3 AO ein gesonderter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb des Trägers der Werkstatt; der ermäßigte Steuersatz kommt insoweit nicht zur Anwendung. <sup>4</sup>Mit sonstigen Leistungen, die keine Werkleistungen sind, werden die steuerbegünstigten Zwecke der Einrichtung im Allgemeinen nicht verwirklicht, da ihnen das dem Begriff einer Werkstatt innewohnende Element der Herstellung oder Be-/Verarbeitung fehlt. <sup>5</sup>Sofern sonstige Leistungen ausnahmsweise von einem Zweckbetrieb im Sinne des § 68 Nr. 3 Buchstabe a AO ausgeführt werden, sowie bei Werkleistungen gelten hinsichtlich der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes die folgenden Ausführungen für Zweckbetriebe nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO entsprechend.

(13) <sup>1</sup>Integrationsprojekte im Sinne von § 132 Abs. 1 SGB IX unterliegen weder nach § 132 SGB IX noch nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO bestimmten Voraussetzungen in Bezug auf die Ausführung ihrer Leistungen; sie können dementsprechend mit der Ausführung ihrer Leistungen selbst keinen steuerbegünstigten Zweck erfüllen. <sup>2</sup>Daher ist bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO) grundsätzlich zu prüfen, ob die Einrichtung in erster Linie der Erzielung von zusätzlichen Einnahmen dient. <sup>3</sup>Dies ist regelmäßig der Fall,

- wenn die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX nicht als Arbeitnehmer der Einrichtung beschäftigt sind, sondern lediglich z.B. von Zeitarbeitsfirmen entliehen werden; dies gilt nicht, soweit die entliehenen Arbeitnehmer über die nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO erforderliche Quote hinaus beschäftigt werden, oder
- wenn die Einrichtung von anderen Unternehmern in die Erbringung von Leistungen lediglich zwischengeschaltet wird oder sich zur Erbringung eines wesentlichen Teils der Leistung anderer Subunternehmer bedient, die nicht selbst steuerbegünstigt sind.

<sup>4</sup>Anhaltspunkte dafür, dass ein Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 3 Buchstabe c AO in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen durch Steuervorteile dient, sind insbesondere:

- Fehlen einer nach Art und Umfang der erbrachten Leistungen erforderlichen Geschäftseinrichtung,
- Nutzung des ermäßigten Steuersatzes als Werbemittel, insbesondere zur Anbahnung von

---

**Geschäftsverbindungen zu nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern,**

- Erbringung von Leistungen fast ausschließlich gegenüber nicht vorsteuerabzugsberechtigten Leistungsempfängern,
- das Fehlen von medizinisch, psychologisch, pädagogisch oder anderweitig spezifiziert geschultem Personal, welches im Hinblick auf die besonderen Belange der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen geeignet ist, deren Heranführung an das Erwerbsleben zu fördern, bzw. die Unterlassung gleichwertiger Ersatzmaßnahmen,
- die Beschäftigung der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen nicht im eigentlichen Erwerbsbereich der Einrichtung, sondern überwiegend in Hilfsfunktionen.

<sup>5</sup>Aus Vereinfachungsgründen können diese Anhaltspunkte unberücksichtigt bleiben, wenn der Gesamtumsatz der Einrichtung (§ 19 Abs. 3 UStG) den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von 17 500 € im Jahr (Kleinunternehmergrenze, § 19 Abs. 1 UStG) je Beschäftigtem, der zu der Gruppe der besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX zählt, nicht übersteigt, oder wenn der durch die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes im Kalenderjahr erzielte Steuervorteil insgesamt den um Zuwendungen Dritter gekürzten Betrag nicht übersteigt, welchen die Einrichtung im Rahmen der Beschäftigung aller besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX in diesem Zeitraum zusätzlich aufwendet. <sup>6</sup>Vorbehaltlich des Nachweises höherer tatsächlicher Aufwendungen kann als zusätzlich aufgewendeter Betrag die um Lohnzuschüsse Dritter gekürzte Summe der Löhne und Gehälter, die an die besonders betroffenen schwerbehinderten Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 SGB IX ausgezahlt wird, zu Grunde gelegt werden. <sup>7</sup>Als erzielter Steuervorteil gilt die Differenz zwischen der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes und der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf den ohne Anwendung der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG dem allgemeinen Steuersatz unterliegenden Teil des Gesamtumsatzes der Einrichtung.

(14) <sup>1</sup>Behördlich genehmigte Lotterien und Ausspielungen können mit dem Verkauf ihrer Lose selbst regelmäßig nicht den gemeinnützigen Zweck eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 6 AO verwirklichen, da sie lediglich den Reinertrag dafür zu verwenden haben.

<sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch auch bei Überschreiten der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO davon ausgegangen werden, dass der Zweckbetrieb nicht in erster Linie der Erzielung zusätzlicher Einnahmen dient, wenn die Umsätze je genehmigter Lotterie oder Ausspielung den für Kleinunternehmer geltenden Betrag von 17 500 € im Jahr (Kleinunternehmergrenze, § 19 Abs. 1 UStG) nicht überschreiten.

(15) <sup>1</sup>Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall. <sup>2</sup>Bei der Prüfung der betragsmäßigen Nichtaufgriffsgrenzen sowie bei der Gegenüberstellung der zusätzlichen Einnahmen zu den übrigen Einnahmen ist dabei auf die Verhältnisse des abgelaufenen Kalenderjahres sowie auf die voraussichtlichen Verhältnisse des laufenden Kalenderjahres abzustellen.

#### 170a. Zusammenschlüsse steuerbegünstigter Einrichtungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG)

<sup>1</sup>Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG für Leistungen von nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen oder Gemeinschaften steuerbegünstigter Körperschaften wird unter folgenden Voraussetzungen gewährt:

1. Alle Mitglieder der nichtrechtsfähigen Personenvereinigung oder Gemeinschaft müssen steuerbegünstigte Körperschaften im Sinne der §§ 51 ff. AO sein.
2. Alle Leistungen müssten, falls sie anteilig von den Mitgliedern der Personenvereinigung oder der Gemeinschaft ausgeführt würden, nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG ermäßigt zu besteuern sein.

<sup>2</sup>Eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft kann somit für ihre Leistungen nur dann die Umsatzsteuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe b UStG beanspruchen, wenn sie sich auf steuerbegünstigte Bereiche, z.B. Zweckbetriebe, erstreckt. <sup>3</sup>Daneben kann jedoch mit den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, z.B. Vereinsgaststätten, jeweils eine gesonderte Personenvereinigung oder Gemeinschaft gebildet werden, deren Leistungen der Umsatzsteuer nach dem allgemeinen Steuersatz unterliegen. <sup>4</sup>Bestehen begünstigte und nicht begünstigte Personenvereinigungen oder Gemeinschaften nebeneinander, müssen u.a. die für Umsatzsteuerzwecke erforderlichen Aufzeichnungen

dieser Zusammenschlüsse voneinander getrennt geführt werden. <sup>5</sup>Die Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, wenn eine Personenvereinigung oder Gemeinschaft auch Zweckbetriebe, für deren Leistungen der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 3 UStG auch nur teilweise ausgeschlossen ist, oder wirtschaftliche Geschäftsbetriebe umfasst, die keine Zweckbetriebe sind, z.B. Gemeinschaft aus der kulturellen Veranstaltung des einen und dem Bewirtungsbetrieb des anderen gemeinnützigen Vereins. <sup>6</sup>Auch bei gemeinschaftlichen Sportveranstaltungen darf durch die Zurechnung der anteiligen Einnahmen der Personenvereinigung oder der Gemeinschaft bei keinem Vereinigungs- oder Gemeinschaftsmitglied ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entstehen, der nicht Zweckbetrieb ist.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG

### 171. Schwimm- und Heilbäder, Bereitstellung von Kureinrichtungen

(1) <sup>1</sup>Unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundene Umsätze liegen insbesondere vor bei

1. der Benutzung der Schwimmbäder, z.B. durch Einzelbesucher, Gruppen oder Vereine;
2. ergänzenden Nebenleistungen, z.B. Benutzung von Einzelkabinen–;
3. der Erteilung von Schwimmunterricht;
4. notwendigen Hilfsleistungen, z.B. Vermietung von Schwimmgürteln, Handtüchern und Badekleidung, Aufbewahrung der Garderobe, Benutzung von Haartrocknern.

<sup>2</sup>Die Steuerermäßigung scheidet aus, wenn die Überlassung des Schwimmbads eine unselbständige Nebenleistung zu einer nicht begünstigten Hauptleistung ist. <sup>3</sup>Das ist z.B. der Fall, wenn mit dem Entgelt für eine Beherbergung zugleich die Benutzung des Schwimmbads – unabhängig davon, ob es tatsächlich benutzt wird – abgegolten wird. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn in einem Sport- und Freizeitzentrum außer einem Schwimmbad oder einer Sauna noch weitere, nicht begünstigte Einrichtungen im Rahmen einer eigenständigen Leistung besonderer Art überlassen werden (vgl. BFH-Urteile vom 8. 9. 1994, V R 88/92, BStBl II S. 959, und vom 28. 9. 2000, V R 14, 15/99, BStBl 2001 II S. 78).

(2) <sup>1</sup>Nicht unmittelbar mit dem Betrieb eines Schwimmbads verbunden und deshalb nicht begünstigt sind u.a. die Abgabe von Reinigungsbädern, die Lieferungen von Seife und Haarwaschmitteln, die Vermietung von Liegestühlen und Strandkörben, die Zurverfügungstellung von Unterhaltungseinrichtungen – Minigolf, Tischtennis und dgl. – und die Vermietung oder Verpachtung einzelner Betriebsteile, wie z.B. die Vermietung eines Parkplatzes, einer Sauna oder von Reinigungsbädern. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt für die Parkplatzüberlassung, die Fahrradaufbewahrung sowie für die Umsätze in Kiosken, Milchbars und sonstigen angegliederten Wirtschaftsbetrieben.

(3) <sup>1</sup>Heilbäder sind:

1. <sup>1</sup>Heilbäder aus anerkannten, natürlichen Heilquellen (Mineral-, Thermal-, Gasquellen) und Peloidbäder (Heilmoore, Fango, Schlick, Lehm, Sand). <sup>2</sup>Sie werden abgegeben als Wannenbäder, Packungen, Teilbäder und Duschen (z.B. Wechselduschen, Nasen-, Rachen- und Vaginalduschen), als Inhalationen (Raum- und Einzelinhalationen), als Trinkkuren und in Bewegungsbädern;
2. Heilbäder nach Kneippscher Therapie (z.B. Arm- und Fußbäder, Güsse, Abwaschungen, Wickel und Abbürstungen) und Heilmittel des Meeres, zu denen warme und kalte Meerwasserbäder, Meerwassertrinkkuren, Inhalationen und Meerwasserbewegungsbäder zählen;
3. medizinische Zusatzbäder, Saunabäder, Dampf- und Heißlufttraumbäder, Lichtbäder (z.B. Infrarot oder Ultrarot, Glühlicht und UV-Licht), Physio- und Elektrotherapie (z.B. Hauffesche Arm- und Fußbäder, Überwärmungsbad, Heilmassage, Heilgymnastik und Stangerbad), Unterwasserdruckstrahl-Massage, Darmbäder sowie die Behandlung in pneumatischen und Klima-Kammern.

<sup>2</sup>Bei der Verabreichung von Heilbädern, die ihrer Art nach allgemeinen Heilzwecken dienen, z.B. von Saunabädern, ist nicht erforderlich, dass im Einzelfall ein bestimmter Heilzweck nachgewiesen wird. <sup>3</sup>Insbesondere bedarf es nicht einer ärztlichen Verordnung des Heilbads. <sup>4</sup>Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die anderen – z.B. kosmetischen – Zwecken dienen und bei denen Heilzwecke von vornherein ausgeschlossen sind. <sup>5</sup>UV-Lichtbehandlungen ohne ärztliche Verordnung in Bräunungs- und Sonnenstudios stellen daher keine begünstigte Verabreichung eines Heilbads dar (vgl. BFH-Urteil

vom 18. 6. 1993, V R 1/89, BStBl II S. 853). <sup>6</sup>Die Verabreichung von Heilbädern setzt eine Abgabe des Heilbades unmittelbar an den Kurgast voraus. <sup>7</sup>An dieser Voraussetzung fehlt es, wenn Kurbetriebe Heilwasser nicht an Kurgäste, sondern an Dritte – z.B. an Sozialversicherungsträger – liefern, die das Wasser zur Verabreichung von Heilbädern in ihren eigenen Sanatorien verwenden. <sup>8</sup>Das Gleiche gilt, wenn Heilwässer nicht unmittelbar zur Anwendung durch den Kurgast abgegeben werden. <sup>9</sup>Für die Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen der Heilbäder gelten im Übrigen die Absätze 1 und 2 entsprechend.

(4) <sup>1</sup>Bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen handelt es sich um eine einheitliche Gesamtleistung, die sich aus verschiedenartigen Einzelleistungen (z.B. die Veranstaltung von Kurkonzerten, das Gewähren von Trinkkuren sowie das Überlassen von Kurbädern, Kurstränden, Kurparks und anderen Kuranlagen oder -einrichtungen zur Benutzung) zusammensetzt. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist, dass für die einheitliche Gesamtleistung als Entgelt eine Kurtaxe auf Grund einer besonderen gesetzlichen Regelung oder nach einer entsprechenden vertraglichen Vereinbarung erhoben wird. <sup>3</sup>Das Entgelt braucht nicht ausdrücklich als Kurtaxe bezeichnet zu werden. <sup>4</sup>Kurtaxen sind z.B. auch die Kurbeiträge in Nordrhein-Westfalen und Rheinland-Pfalz und die Kurabgaben in Bayern und Schleswig-Holstein. <sup>5</sup>Nicht begünstigt sind Einzelleistungen, wie z.B. die Gebrauchsüberlassung einzelner Kureinrichtungen oder -anlagen und die Veranstaltung von Konzerten, Theatervorführungen oder Festen, für die neben der Kurtaxe ein besonderes Entgelt zu zahlen ist.

Zu § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG

### 172. (weggefallen)

### 173. Begünstigte Verkehrsarten

(1) Die einzelnen Verkehrsarten sind grundsätzlich nach dem Verkehrsrecht abzugrenzen.

Verkehr mit Schienenbahnen mit Ausnahme der Bergbahnen

(2) <sup>1</sup>Schienenbahnen sind die Vollbahnen – Haupt- und Nebenbahnen – und die Kleinbahnen sowie die sonstigen Eisenbahnen, z.B. Anschlussbahnen und Straßenbahnen. <sup>2</sup>Als Straßenbahnen gelten auch Hoch- und Untergrundbahnen, Schwebebahnen und ähnliche Bahnen besonderer Bauart (§ 4 Abs. 2 PBefG). <sup>3</sup>Zu den Schienenbahnen gehören auch Kleinbahnen in Tierparks und Ausstellungen (BFH-Urteil vom 14. 12. 1951, II 176/51 U, BStBl 1952 III S. 22). <sup>4</sup>Seilschwebbahnen, Sessellifte und Skilifte zählen nicht zu den Schienenbahnen.

(3) <sup>1</sup>Die von der Begünstigung ausgenommenen Bergbahnen sind Bahnen, die Verbindungen auf Berge herstellen und wegen der Steigungsverhältnisse oder wegen eines durch den gebirgigen Charakter der Landschaft bedingten großen Bodenabstandes besonderer Sicherungseinrichtungen bedürfen (BFH-Urteile vom 16. 5. 1974, V R 109/72, BStBl II S. 649, und vom 26. 8. 1976, V R 55/73, BStBl 1977 II S. 105). <sup>2</sup>Danach sind Beförderungen im Schienenbahnverkehr insoweit Beförderungen mit Bergbahnen, als auf den Fahrstrecken besondere technische Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt vorhanden sind. <sup>3</sup>Als Fahrstrecke ist jeweils der Fahrweg zwischen zwei Haltestellen anzusehen. <sup>4</sup>Hieraus folgt:

1. Eine Beförderung, die ausschließlich auf Fahrstrecken ohne besondere technische Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt bewirkt wird, unterliegt bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG dem ermäßigten Steuersatz.
2. <sup>1</sup>Eine Beförderung, die ausschließlich auf Fahrstrecken mit besonderen technischen Sicherungseinrichtungen für die Bergfahrt bewirkt wird, unterliegt dem allgemeinen Steuersatz. <sup>2</sup>Eine Beförderung auf einer Fahrstrecke, auf der nur zum Teil besondere Sicherungseinrichtungen benötigt werden, ist insgesamt als nicht begünstigte Leistung zu behandeln.
3. <sup>1</sup>Wird eine Beförderung sowohl auf Fahrstrecken der unter Nummer 1 als auch auf Fahrstrecken der unter Nummer 2 bezeichneten Art ausgeführt, ist nur der auf die Strecken der unter Nummer 2 bezeichneten Art entfallende Teil der Beförderung mit dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern. <sup>2</sup>Für den anderen Teil der Beförderung gilt nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen der ermäßigte Steuersatz. <sup>3</sup>Das Entgelt ist erforderlichenfalls im Schätzungswege aufzuteilen.

### Verkehr mit Oberleitungsomnibussen

(4) Oberleitungsomnibusse sind nach § 4 Abs. 3 PBefG elektrisch angetriebene, nicht an Schienen gebundene Straßenfahrzeuge, die ihre Antriebsenergie einer Fahrleitung entnehmen.

### Genehmigter Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen

(5) <sup>1</sup>Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen ist eine zwischen bestimmten Ausgangs- und Endpunkten eingerichtete regelmäßige Verkehrsverbindung, auf der Fahrgäste an bestimmten Haltestellen ein- und aussteigen können. <sup>2</sup>Er setzt nicht voraus, dass ein Fahrplan mit bestimmten Abfahrts- und Ankunftszeiten besteht oder Zwischenhaltestellen eingerichtet sind (§ 42 PBefG). <sup>3</sup>Als Linienverkehr gilt auch die Beförderung von

1. Berufstätigen zwischen Wohnung und Arbeitsstelle (Berufsverkehr);
2. Schülern zwischen Wohnung und Lehranstalt (Schülerfahrten; hierzu gehören z.B. Fahrten zum Schwimmunterricht, nicht jedoch Klassenfahrten);
3. Kindern zwischen Wohnung und Kindergarten (Kindergartenfahrten);
4. Personen zum Besuch von Märkten (Marktfahrten);
5. Theaterbesuchern.

<sup>4</sup>Linienverkehr kann mit Kraftomnibussen und mit Personenkraftwagen sowie in besonderen Ausnahmefällen auch mit Lastkraftwagen betrieben werden.

(6) <sup>1</sup>Beförderungen im Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen sind jedoch nur dann begünstigt, wenn der Linienverkehr genehmigt ist oder unter die Freistellungsverordnung zum PBefG fällt oder eine genehmigungsfreie Sonderform des Linienverkehrs im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 vom 16. 3. 1992 (ABl. EG Nr. L 74 S. 1) darstellt. <sup>2</sup>Über die Genehmigung muss eine entsprechende Genehmigungsurkunde oder eine einstweilige Erlaubnis der zuständigen Genehmigungsstelle vorliegen. <sup>3</sup>Im Falle der Betriebsübertragung nach § 2 Abs. 2 PBefG gelten die vom Betriebsführungsberechtigten ausgeführten Beförderungsleistungen als solche im genehmigten Linienverkehr, sofern die Betriebsübertragung von der zuständigen Behörde (§ 11 PBefG) genehmigt worden ist. <sup>4</sup>Für bestimmte Beförderungen im Linienverkehr sieht die Freistellungsverordnung zum PBefG von dem Erfordernis einer Genehmigung für den Linienverkehr ab. <sup>5</sup>Hierbei handelt es sich um Beförderungen durch die Streitkräfte oder durch die Polizei mit eigenen Kraftfahrzeugen sowie um die folgenden Beförderungen, wenn von den beförderten Personen selbst ein Entgelt nicht zu entrichten ist:

1. Beförderungen von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von ihrer Eigenart nach wechselnden Arbeitsstellen, insbesondere Baustellen, sofern nicht ein solcher Verkehr zwischen gleichbleibenden Ausgangs- und Endpunkten länger als ein Jahr betrieben wird;
2. Beförderungen von Berufstätigen mit Kraftfahrzeugen zu und von Arbeitsstellen in der Land- und Forstwirtschaft;
3. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kirchen oder sonstigen Religionsgesellschaften zu und von Gottesdiensten;
4. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Schulträger zum und vom Unterricht;
5. Beförderungen von Kranken wegen einer Beschäftigungstherapie oder zu sonstigen Behandlungszwecken durch Krankenhäuser oder Heilanstalten mit eigenen Kraftfahrzeugen;
6. Beförderungen von Berufstätigen mit Personenkraftwagen von und zu ihren Arbeitsstellen;
7. Beförderungen von körperlich, geistig oder seelisch behinderten Personen mit Kraftfahrzeugen zu und von Einrichtungen, die der Betreuung dieser Personengruppen dienen;
8. Beförderungen von Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber zu betrieblichen Zwecken zwischen Arbeitsstätten desselben Betriebes;
9. Beförderungen mit Kraftfahrzeugen durch oder für Kindergartenträger zwischen Wohnung und Kindergarten.

<sup>6</sup>Diese Beförderungen sind wie genehmigter Linienverkehr zu behandeln. <sup>7</sup>Ebenso zu behandeln sind folgende, nach der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 genehmigungsfreie Sonderformen des grenzüberschreitenden Linienverkehrs, der der regelmäßigen ausschließlichen Beförderung bestimmter Gruppen von Fahrgästen dient, wenn der besondere Linienverkehr zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer vertraglich geregelt ist:

1. die Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnort und Arbeitsstätte;
2. die Beförderung von Schülern und Studenten zwischen Wohnort und Lehranstalt;

3. die Beförderung von Angehörigen der Streitkräfte und ihren Familien zwischen Herkunftsland und Stationierungsort;
4. der Nahverkehr im Grenzgebiet.

<sup>8</sup>Der Verkehrsunternehmer muss neben der in Satz 7 genannten vertraglichen Regelung die Genehmigung für Personenbeförderungen im Linien-, Pendel- oder Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen durch den Niederlassungsstaat erhalten haben, die Voraussetzungen der gemeinschaftlichen Rechtsvorschriften über den Zugang zum Beruf des Personenkraftverkehrsunternehmers im innerstaatlichen und grenzüberschreitenden Verkehr sowie die Rechtsvorschriften über die Sicherheit im Straßenverkehr für Fahrer und Fahrzeuge erfüllen. <sup>9</sup>Der Nachweis über das Vorliegen einer genehmigungsfreien Sonderform des Linienverkehrs nach der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 kann durch die Vorlage der von der zuständigen Genehmigungsbehörde ausgestellten Genehmigungsurkunde im Original bzw. in beglaubigter Abschrift und des zwischen dem Veranstalter und dem Verkehrsunternehmer abgeschlossenen Beförderungsvertrags erbracht werden.

(7) <sup>1</sup>Keine Beförderungsleistung liegt vor, wenn ein Kraftfahrzeug unbemannt – auf Grund eines Miet- oder Leihvertrags – zur Durchführung von Beförderungen im genehmigten Linienverkehr zur Verfügung gestellt wird. <sup>2</sup>Diese Leistung ist deshalb nicht begünstigt.

#### Verkehr mit Taxen

(8) <sup>1</sup>Verkehr mit Taxen ist nach § 47 Abs. 1 PBefG die Beförderung von Personen mit Personenkraftwagen, die der Unternehmer an behördlich zugelassenen Stellen bereithält und mit denen er Fahrten zu einem vom Fahrgast bestimmten Ziel ausführt. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann Beförderungsaufträge auch während einer Fahrt oder am Betriebssitz entgegennehmen. <sup>3</sup>Personenkraftwagen sind Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von nicht mehr als 9 Personen – einschließlich Führer – geeignet und bestimmt sind (§ 4 Abs. 4 Nr. 1 PBefG). <sup>4</sup>Der Verkehr mit Taxen bedarf der Genehmigung. <sup>5</sup>Über die Genehmigung wird eine besondere Urkunde erteilt.

(9) <sup>1</sup>Nicht begünstigt ist der Verkehr mit Mietwagen (BFH-Urteil vom 30. 10. 1969, V R 99/69, BStBl 1970 II S. 78, und BVerfG-Beschluss vom 11. 2. 1992, 1 BvL 29/87, BVerfGE 85, 238). <sup>2</sup>Der Mietwagenverkehr unterscheidet sich im Wesentlichen vom Taxenverkehr dadurch, dass nur Beförderungsaufträge ausgeführt werden dürfen, die am Betriebssitz oder in der Wohnung des Unternehmers eingegangen sind (§ 49 Abs. 4 PBefG).

#### Nebenleistungen

(10) <sup>1</sup>Der ermäßigte Steuersatz erstreckt sich auch auf die Nebenleistungen zu einer begünstigten Hauptleistung. <sup>2</sup>Als Nebenleistung zur Personenbeförderung ist insbesondere die Beförderung des Reisegepäcks des Reisenden anzusehen. <sup>3</sup>Zum Reisegepäck gehören z.B. die Gegenstände, die nach der EVO und nach den Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Personen (CIV), Anhang A zum Übereinkommen über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) vom 9. 5. 1980 **in der Fassung vom 3. 6. 1999** (BGBl. 2002 II S. 2140), als Reisegepäck befördert werden.

### 174. Begünstigte Beförderungsstrecken

(1) Unter Gemeinde im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe aa UStG ist die politische Gemeinde zu verstehen.

(2) <sup>1</sup>Beförderungsstrecke (§ 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b Doppelbuchstabe bb UStG) ist die Strecke, auf der der Beförderungsunternehmer einen Fahrgast oder eine Mehrzahl von Fahrgästen auf Grund eines Beförderungsvertrags oder mehrerer Beförderungsverträge befördert oder, z.B. durch einen Subunternehmer, befördern lässt. <sup>2</sup>Werden mehrere Beförderungsverträge abgeschlossen, erbringt der Beförderungsunternehmer eine entsprechende Zahl von Beförderungsleistungen, von denen jede für sich zu beurteilen ist. <sup>3</sup>Nur eine Beförderungsleistung liegt vor, wenn der Beförderungsunternehmer mit einer Mehrzahl von Personen **bzw. zur Beförderung einer Mehrzahl von Personen** einen Beförderungsvertrag abgeschlossen hat. <sup>4</sup>Maßgebliche Beförderungsstrecke ist in diesem Fall die vom Beförderungsunternehmer aufgrund des Beförderungsvertrages zurückgelegte Strecke. <sup>5</sup>Sie beginnt mit dem Einstieg der ersten und endet mit dem Ausstieg der letzten beförderten Person innerhalb einer Fahrtrichtung. <sup>6</sup>Bei grenzüberschreitenden Beförderungen ist nur die Länge des auf das Inland entfallenden Teils der Beförderungsstrecke maßgebend. <sup>7</sup>Bei der Bemessung dieses Streckenanteils sind die §§ 2 bis 7 UStDV zu beachten.



(3) <sup>1</sup>Maßgebliche Beförderungsstrecke ist bei Ausgabe von Fahrausweisen grundsätzlich die im Fahrausweis ausgewiesene Tarifentfernung, sofern die Beförderungsleistung nur auf Beförderungsstrecken im Inland durchgeführt wird. <sup>2</sup>Bei Fahrausweisen für grenzüberschreitende Beförderungen ist die Tarifentfernung der auf das Inland entfallenden Beförderungsstrecke unter Berücksichtigung der §§ 2 bis 7 UStDV maßgebend. <sup>3</sup>Vorstehende Grundsätze gelten auch für die Fälle, in denen der Fahrgast die Fahrt unterbricht oder auf ein anderes Verkehrsmittel desselben Beförderers umsteigt. <sup>4</sup>Wird eine Umwegkarte gelöst, ist der gefahrene Umweg bei Ermittlung der Länge der Beförderungsstrecke zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Bei Bezirkskarten, Netzkarten, Streifenkarten usw. ist als maßgebliche Beförderungsstrecke die längste Strecke anzusehen, die der Fahrgast mit dem Fahrausweis zurücklegen kann. <sup>6</sup>Zwei getrennte Beförderungsstrecken liegen vor, wenn ein Fahrausweis ausgegeben wird, der zur Hin- und Rückfahrt berechtigt.

(4) <sup>1</sup>Verkehrsunternehmer haben sich vielfach zu einem Verkehrsverbund zusammengeschlossen. <sup>2</sup>Ein solcher Verbund bezweckt die Ausgabe von durchgehenden Fahrausweisen, die den Fahrgast zur Inanspruchnahme von Beförderungsleistungen verschiedener, im Verkehrsverbund zusammengeschlossener Beförderungsunternehmer berechtigen (Wechselverkehr). <sup>3</sup>In diesen Fällen bewirkt jeder Beförderungsunternehmer mit seinem Verkehrsmittel eine eigene Beförderungsleistung unmittelbar an den Fahrgast, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. In den Tarifen der beteiligten Beförderungsunternehmer bzw. des Verkehrsverbundes muss festgelegt sein, dass der Fahrgast den Beförderungsvertrag jeweils mit dem Beförderungsunternehmer abschließt, mit dessen Verkehrsmittel er befördert wird; ferner muss sich aus ihnen ergeben, dass die Fahrausweise im Namen und für Rechnung des jeweiligen Beförderungsunternehmers verkauft werden und dass für die von ihm durchgeführte Beförderungsstrecke seine Beförderungsbedingungen gelten.
2. Die praktische Durchführung der Beförderungen muss den Tarifbedingungen entsprechen.

#### **175. Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle**

(1) <sup>1</sup>Für die Beförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und Arbeitsstelle kann der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG nur dann in Betracht kommen, wenn es sich bei den Beförderungen verkehrsrechtlich um Beförderungen im genehmigten Linienverkehr handelt (vgl. Abschnitt 173 Abs. 5 bis 7). <sup>2</sup>Bei den in Abschnitt 173 Abs. 6 Satz 5 bezeichneten Beförderungen ist auf Grund der Freistellung keine personenbeförderungsrechtliche Genehmigung erforderlich. <sup>3</sup>Gleichwohl sind diese Beförderungen umsatzsteuerrechtlich wie Beförderungen im genehmigten Linienverkehr zu behandeln (vgl. BFH-Urteil vom 11. 3. 1988, V R 114/83, BStBl II S. 651). <sup>4</sup>Im Zweifel ist eine Stellungnahme der für die Erteilung der Genehmigung zuständigen Verkehrsbehörde einzuholen. <sup>5</sup>Zur genehmigungsfreien Sonderform des Linienverkehrs im Sinne der Verordnung (EWG) Nr. 684/92 vom 16. 3. 1992 vgl. Abschnitt 173 Abs. 6 Satz 7 ff.

(2) In den Fällen, in denen der Arbeitgeber selbst seine Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstelle befördert, muss er in eigener Person die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen erfüllen, wenn er für die Beförderung den ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG in Anspruch nehmen will.

(3) <sup>1</sup>Hat der Arbeitgeber einen Beförderungsunternehmer mit der Beförderung beauftragt, liegen umsatzsteuerrechtlich einerseits eine Leistung des Beförderungsunternehmers an den Arbeitgeber, andererseits Leistungen des Arbeitgebers an jeden Arbeitnehmer vor. <sup>2</sup>Erfüllt der Beförderungsunternehmer die in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen, ist seine Leistung als Beförderungsleistung im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG anzusehen. <sup>3</sup>Dabei ist davon auszugehen, dass der Beförderungsunternehmer als Genehmigungsinhaber den Verkehr auch dann im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung betreibt, wenn der Arbeitgeber den Einsatz allgemein regelt, insbesondere Zweck, Ziel und Ablauf der Fahrt bestimmt. <sup>4</sup>Die Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 Buchstabe b UStG kommt für die Beförderungsleistung des Arbeitgebers, der den Linienverkehr nicht selbst betreibt, dagegen nicht in Betracht (BFH-Urteil vom 11. 3. 1988, V R 30/84, BStBl II S. 643).

#### **176. (unbesetzt)**

## Zu § 13 UStG

**177. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten**

(1) <sup>1</sup>Bei der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Sollbesteuerung) entsteht die Steuer grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt worden ist. <sup>2</sup>Das gilt auch für unentgeltliche Wertabgaben im Sinne des § 3 Abs. 1b und 9a UStG. <sup>3</sup>Die Steuer entsteht in der gesetzlichen Höhe unabhängig davon, ob die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer von den ihnen vom Gesetz gebotenen Möglichkeiten der Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis und des Vorsteuerabzugs Gebrauch machen oder nicht. <sup>4</sup>Für Umsätze, die ein Unternehmer in seinen Voranmeldungen nicht angibt (auch bei Rechtsirrtum über deren Steuerbarkeit), entsteht die Umsatzsteuer ebenso wie bei ordnungsgemäß erklärten Umsätzen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 1. 1997, V R 28/95, BStBl II S. 716). <sup>5</sup>Der Zeitpunkt der Leistung ist entscheidend, für welchen Voranmeldungszeitraum ein Umsatz zu berücksichtigen ist (vgl. BFH-Urteil vom 13. 10. 1960, V 294/58 U, BStBl III S. 478). <sup>6</sup>Dies gilt nicht für die Istbesteuerung von Anzahlungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG (vgl. Abschnitt 181).

(2) <sup>1</sup>Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – sind **grundsätzlich dann** ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. <sup>2</sup>Bei Sukzessivlieferungsverträgen ist der Zeitpunkt jeder einzelnen Lieferung maßgebend. <sup>3</sup>Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme und Wasser sind jedoch erst mit Ablauf des jeweiligen Ableszeitraums als ausgeführt zu behandeln. <sup>4</sup>Die während des Ableszeitraums geleisteten Abschlagszahlungen der Tarifabnehmer sind nicht als Entgelt für Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) anzusehen; sie führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer (vgl. Abschnitt 181). <sup>5</sup>**Für Lieferungen, bei denen der Lieferort nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird, ist der Tag der Lieferung der Tag des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung.**

(3) <sup>1</sup>Sonstige Leistungen, insbesondere Werkleistungen, sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. <sup>2</sup>Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen, z.B. Duldungs- oder Unterlassungsleistungen (vgl. Abschnitt 24 Abs. 3) ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, die Beteiligten hatten Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) vereinbart. <sup>3</sup>Anzahlungen sind stets im Zeitpunkt ihrer Vereinnahmung zu versteuern (vgl. Abschnitt 181).

(4) <sup>1</sup>Eine Leasinggesellschaft, die ihrem Kunden (Mieter) eine Sache gegen Entrichtung monatlicher Leasingraten überlässt, erbringt eine Dauerleistung, die entsprechend der Vereinbarung über die monatlich zu zahlenden Leasingraten in Form von Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180) bewirkt wird. <sup>2</sup>Die Steuer entsteht jeweils mit Ablauf des monatlichen Voranmeldungszeitraums, für den die Leasingrate zu entrichten ist. <sup>3</sup>Tritt die Leasinggesellschaft ihre Forderung gegen den Mieter auf Zahlung der Leasingraten an eine Bank ab, die das Risiko des Ausfalls der erworbenen Forderung übernimmt, führt die Vereinnahmung des Abtretungsentgelts nicht zur sofortigen Entstehung der Steuer für die Vermietung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG, weil das Abtretungsentgelt nicht zugleich Entgelt für die der Forderung zu Grunde liegende Vermietungsleistung ist. <sup>4</sup>Die Bank zahlt das Abtretungsentgelt für den Erwerb der Forderung, nicht aber als Dritter für die Leistung der Leasinggesellschaft an den Mieter. <sup>5</sup>Die Leasinggesellschaft vereinnahmt das Entgelt für ihre Vermietungsleistung vielmehr jeweils mit der Zahlung der Leasingraten durch den Mieter an die Bank, weil sie insoweit gleichzeitig von ihrer Gewährleistungspflicht für den rechtlichen Bestand der Forderung gegenüber der Bank befreit wird. <sup>6</sup>Dieser Vereinnahmungszeitpunkt wird in der Regel mit dem Zeitpunkt der Ausführung der einzelnen Teilleistung übereinstimmen.

(5) Nach den Grundsätzen des Absatzes 4 ist auch in anderen Fällen zu verfahren, in denen Forderungen für noch zu erbringende Leistungen oder Teilleistungen verkauft werden.

(6) <sup>1</sup>Bei einem Kauf auf Probe (§ 454 BGB) im Versandhandel kommt der Kaufvertrag noch nicht mit der Zusendung der Ware, sondern erst nach Ablauf der vom Verkäufer eingeräumten Billigungsfrist oder durch Überweisung des Kaufpreises zustande. <sup>2</sup>Erst zu diesem Zeitpunkt ist umsatzsteuerrechtlich die Lieferung ausgeführt. <sup>3</sup>Dagegen ist bei einem Kauf mit Rückgaberecht bereits mit der Zusendung der Ware der Kaufvertrag zustande gekommen und die Lieferung ausgeführt.

### 178. Sollversteuerung in der Bauwirtschaft

<sup>1</sup>Die Bauwirtschaft führt Werklieferungen und Werkleistungen auf dem Grund und Boden der Auftraggeber im Allgemeinen nicht in Teilleistungen (vgl. Abschnitt 180), sondern als einheitliche Leistungen aus. <sup>2</sup>Diese Leistungen sind ausgeführt:

1. <sup>1</sup>Werklieferungen, wenn dem Auftraggeber die Verfügungsmacht verschafft wird. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn das Eigentum an den verwendeten Baustoffen nach §§ 946, 93, 94 BGB zurzeit der Verbindung mit dem Grundstück auf den Auftraggeber übergeht. <sup>3</sup>Der Werklieferungsvertrag wird mit der Übergabe und Abnahme des fertig gestellten Werks erfüllt; der Auftraggeber erhält die Verfügungsmacht mit der Übergabe des fertig gestellten Werks (vgl. BFH-Urteil vom 26. 2. 1976, V R 132/73, BStBl II S. 309). <sup>4</sup>Auf die Form der Abnahme kommt es dabei nicht an. <sup>5</sup>Insbesondere ist eine Verschaffung der Verfügungsmacht bereits dann anzunehmen, wenn der Auftraggeber das Werk durch schlüssiges Verhalten, z.B. durch Benutzung, abgenommen hat und eine förmliche Abnahme entweder gar nicht oder erst später erfolgen soll. <sup>6</sup>Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertig gestellt und ist eine Vollendung des Werks durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, entsteht ein neuer Leistungsgegenstand. <sup>7</sup>Dieser bestimmt sich im Falle eines Insolvenzverfahrens unter Ablehnung weiterer Erfüllung des Vertrags seitens des Insolvenzverwalters nach § 103 InsO nach Maßgabe des bei Eröffnung des Insolvenzverfahrens tatsächlich Geleisteten (vgl. BFH-Urteil vom 2. 2. 1978, V R 128/76, BStBl II S. 483, für den Werkunternehmerkonkurs und BFH-Beschluss vom 24. 4. 1980, V S 14/79, BStBl II S. 541, für den Bestellerkonkurs; vgl. auch Abschnitt 28). <sup>8</sup>In diesen Fällen ist die Lieferung im Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung bewirkt. <sup>9</sup>Im Falle der Kündigung des Werkvertrags wird die Leistung mit dem Tag des Zugangs der Kündigung ausgeführt. <sup>10</sup>Stellt der Werkunternehmer die Arbeiten an dem vereinbarten Werk vorzeitig ein, weil der Besteller – ohne eine eindeutige Erklärung abzugeben – nicht willens und in der Lage ist, seinerseits den Vertrag zu erfüllen, wird das bis dahin errichtete halbfertige Werk zum Gegenstand der Werklieferung; es wird in dem Zeitpunkt geliefert, in dem für den Werkunternehmer nach den gegebenen objektiven Umständen feststeht, dass er wegen fehlender Aussicht auf die Erlangung weiteren Werklohns nicht mehr leisten wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. 2. 1980, V R 90/75, BStBl II S. 535).
2. Sonstige Leistungen, insbesondere Werkleistungen, grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung, der häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen wird.

<sup>3</sup>Die in der Bauwirtschaft regelmäßig vor Ausführung der Leistung vereinnahmten Vorauszahlungen, Abschlagszahlungen usw. führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG (vgl. Abschnitt 181) zu einer früheren Entstehung der Steuer. <sup>4</sup>Wird über die bereits erbrachten Bauleistungen erst einige Zeit nach Ausführung der Leistungen abgerechnet, ist das Entgelt – sofern es noch nicht feststeht – sachgerecht zu schätzen, z.B. an Hand des Angebots (vgl. auch BMF-Schreiben vom 13. 7. 2004, BStBl I S. 628).

### 179. Sollversteuerung bei Architekten und Ingenieuren

Leistungen nach der HOAI

(1) <sup>1</sup>Die Leistungen der Architekten und Ingenieure, denen Leistungsbilder nach der HOAI zu Grunde liegen, werden grundsätzlich als einheitliche Leistung erbracht, auch wenn die Gesamtleistung nach der Beschreibung in der HOAI, insbesondere durch die Aufgliederung der Leistungsbilder in Leistungsphasen, teilbar ist. <sup>2</sup>Allein die Aufgliederung der Leistungsbilder zur Ermittlung des (Teil-) Honorars führt nicht zur Annahme von Teilleistungen im Sinne des § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG (vgl. Abschnitt 180). <sup>3</sup>Nur wenn zwischen den Vertragspartnern im Rahmen des Gesamtauftrags über ein Leistungsbild zusätzliche Vereinbarungen über die gesonderte Ausführung und Honorierung einzelner Leistungsphasen getroffen werden, sind insoweit Teilleistungen anzunehmen.

(2) Absatz 1 gilt sinngemäß auch für Architekten- und Ingenieurleistungen, die nicht nach der HOAI abgerechnet werden.

Leistungen nach den Richtlinien für die Durchführung von Bauaufgaben des Bundes im Zuständigkeitsbereich der Finanzbauverwaltungen (RBBau)

(3) <sup>1</sup>Architekten- und Ingenieurleistungen werden entsprechend den Vertragsmustern (Anhang 10 ff. RBBau) vergeben. <sup>2</sup>Nach Abschnitt 3.1 dieser Vertragsmuster wird der Auftragnehmer zunächst nur mit der Aufstellung der Haushaltsunterlage – Bau – beauftragt. <sup>3</sup>Für diese Leistung wird das Honorar auch gesondert ermittelt. <sup>4</sup>Im Vertrag wird die Absichtserklärung abgegeben, dem Auftragnehmer weitere Leistungen zu übertragen, wenn die Voraussetzungen dazu gegeben sind. <sup>5</sup>Die Übertragung

dieser weiteren Leistungen erfolgt durch gesonderte Schreiben. <sup>6</sup>Bei dieser Abwicklung ist das Aufstellen der Haushaltsunterlage – Bau – als eine selbständige Leistung des Architekten oder Ingenieurs anzusehen. <sup>7</sup>Mit der Ausführung der ihm gesondert übertragenen weiteren Leistungen erbringt er ebenfalls eine selbständige einheitliche Gesamtleistung, es sei denn, dass die unter Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen für die Annahme von Teilleistungen vorliegen.

### 180. Teilleistungen

<sup>1</sup>Teilleistungen setzen voraus, dass eine nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise teilbare Leistung nicht als Ganzes, sondern in Teilen geschuldet und bewirkt wird. <sup>2</sup>Eine Leistung ist in Teilen geschuldet, wenn für bestimmte Teile das Entgelt gesondert vereinbart wird (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 3 UStG). <sup>3</sup>Vereinbarungen dieser Art werden im Allgemeinen anzunehmen sein, wenn für einzelne Leistungsteile gesonderte Entgeltsabrechnungen durchgeführt werden. <sup>4</sup>Das Entgelt ist auch in diesen Fällen nach den Grundsätzen des § 10 Abs. 1 UStG zu ermitteln. <sup>5</sup>Deshalb gehören Vorauszahlungen auf spätere Teilleistungen zum Entgelt für diese Teilleistungen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 102/83, BStBl II S. 848), führen jedoch nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG zu einer früheren Entstehung der Steuer (vgl. Abschnitt 181).

#### Beispiel 1:

In einem Mietvertrag über 2 Jahre ist eine monatliche Mietzahlung vereinbart.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Bauunternehmer hat sich verpflichtet, zu Einheitspreisen (§ 5 Nr. 1a VOB Teil A) die Maurer- und Betonarbeiten sowie den Innen- und Außenputz an einem Bauwerk auszuführen. <sup>2</sup>Die Maurer- und Betonarbeiten werden gesondert abgenommen und abgerechnet. <sup>3</sup>Der Innen- und der Außenputz werden später ausgeführt, gesondert abgenommen und abgerechnet.

<sup>6</sup>In den Beispielen 1 und 2 werden Leistungen in Teilen geschuldet und bewirkt.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Eine Fahrschule schließt mit ihren Fahrschülern Verträge über die praktische und theoretische Ausbildung zur Erlangung des Führerscheins ab und weist darin die Grundgebühr, den Preis je Fahrstunde und die Gebühr für die Vorstellung zur Prüfung gesondert aus. <sup>2</sup>Entsprechend werden die Abrechnungen durchgeführt.

<sup>3</sup>Die einzelnen Fahrstunden und die Vorstellung zur Prüfung sind als Teilleistungen zu behandeln, weil für diese Teile das Entgelt gesondert vereinbart worden ist. <sup>4</sup>Die durch die Grundgebühr abgegoltenen Ausbildungsleistungen können mangels eines gesondert vereinbarten Entgelts nicht in weitere Teilleistungen zerlegt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 4. 1994, V R 59/92, UR 1995 S. 306).

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer wird beauftragt, in einem Wohnhaus Parkettfußböden zu legen. <sup>2</sup>In der Auftragsbestätigung sind die Materialkosten getrennt ausgewiesen. <sup>3</sup>Der Unternehmer versendet die Materialien zum Bestimmungsort und führt dort die Arbeiten aus.

<sup>4</sup>Gegenstand der vom Auftragnehmer auszuführenden Werklieferung ist der fertige Parkettfußboden. <sup>5</sup>Die Werklieferung bildet eine Einheit, die nicht in eine Materiallieferung und in eine Werkleistung zerlegt werden kann (vgl. Abschnitte 27 und 29).

#### Beispiel 5:

<sup>1</sup>Eine Gebietskörperschaft überträgt einem Bauunternehmer nach Maßgabe der VOB als Gesamtleistung die Maurer- und Betonarbeiten an einem Hausbau. <sup>2</sup>Sie gewährt dem Bauunternehmer auf Antrag nach Maßgabe des § 16 Nr. 1 VOB Teil B „in Höhe der jeweils nachgewiesenen vertragsgemäßen Leistungen“ Abschlagszahlungen.

<sup>3</sup>Die Abschlagszahlungen sind ohne Einfluss auf die Haftung und gelten nicht als Abnahme von Teilleistungen. <sup>4</sup>Der Bauunternehmer erteilt die Schlussrechnung erst, wenn die Gesamtleistung ausgeführt ist. <sup>5</sup>Die Abschlagszahlungen unterliegen der Istbesteuerung (vgl. Abschnitt 181).

<sup>6</sup>Soweit das Entgelt laut Schlussrechnung die geleisteten Abschlagszahlungen übersteigt, entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem der Bauunternehmer die gesamte, vertraglich geschuldete Werklieferung bewirkt hat.

### 181. Istbesteuerung von Anzahlungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG entsteht die Steuer in den Fällen, in denen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts (z.B. Anzahlungen, Abschlagszahlungen, Vorauszahlungen) vor Ausführung der Leistung oder Teilleistung gezahlt wird, bereits mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder Teilentgelt vereinnahmt worden ist. <sup>2</sup>Zum Zeitpunkt der Vereinnahmung vgl. Abschnitt 182 Abs. 1.

(2) Anzahlungen usw. können außer in Barzahlungen auch in Lieferungen oder sonstigen Leistungen bestehen, die im Rahmen eines Tauschs oder tauschähnlichen Umsatzes als Entgelt oder Teilentgelt abgegeben werden.

(3) <sup>1</sup>Anzahlungen führen zur Entstehung der Steuer, wenn sie für eine bestimmte Lieferung oder sonstige Leistung entrichtet werden. <sup>2</sup>Bezieht sich eine Anzahlung auf mehrere Lieferungen oder sonstige Leistungen, ist sie entsprechend aufzuteilen. <sup>3</sup>Was Gegenstand der Lieferung oder sonstigen Leistung ist, muss nach den Gegebenheiten des Einzelfalles beurteilt werden. <sup>4</sup>Wird eine Leistung in Teilen geschuldet und bewirkt (Teilleistung), sind Anzahlungen der jeweiligen Teilleistung zuzurechnen, für die sie geleistet werden (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 102/83, BStBl II S. 848). <sup>5</sup>Fehlt es bei der Vereinnahmung der Zahlung noch an einer konkreten Leistungsvereinbarung, ist zu prüfen, ob die Zahlung als bloße Kreditgewährung zu betrachten ist; aus den Umständen des Einzelfalles, z.B. bei dauernder Geschäftsverbindung mit regelmäßig sich wiederholenden Aufträgen, kann sich ergeben, dass es sich dennoch um eine Anzahlung für eine künftige Leistung handelt, die zur Entstehung der Steuer führt.

(4) <sup>1</sup>Eine Anzahlung für eine Leistung, die voraussichtlich unter eine Befreiungsvorschrift des § 4 UStG fällt, braucht nicht der Steuer unterworfen zu werden. <sup>2</sup>Dagegen ist die Anzahlung zu versteuern, wenn bei ihrer Vereinnahmung noch nicht abzusehen ist, ob die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit der Leistung erfüllt werden.

(5) Zur Behandlung von Anzahlungen für steuerpflichtige Reiseleistungen, für die die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG zu ermitteln ist, vgl. Abschnitt 272 Abs. 15.

(6) Zur Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen vgl. Abschnitt 187, zum Vorsteuerabzug bei Anzahlungen vgl. Abschnitt 193.

(7) Werden Anzahlungen in fremder Währung geleistet, ist die einzelne Anzahlung nach dem im Monat der Vereinnahmung geltenden Durchschnittskurs umzurechnen (§ 16 Abs. 6 UStG); bei dieser Umrechnung verbleibt es, auch wenn im Zeitpunkt der Leistungsausführung ein anderer Durchschnittskurs gilt.

### 182. Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten

(1) <sup>1</sup>Bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (vgl. Abschnitt 254) entsteht die Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Entgelte vereinnahmt worden sind. <sup>2</sup>Anzahlungen (vgl. Abschnitt 181) sind stets im Voranmeldungszeitraum ihrer Vereinnahmung zu versteuern. <sup>3</sup>Als Zeitpunkt der Vereinnahmung gilt bei Überweisungen auf ein Bankkonto grundsätzlich der Zeitpunkt der Gutschrift. <sup>4</sup>Zur Frage der Vereinnahmung bei Einzahlung auf ein gesperrtes Konto vgl. BFH-Urteile vom 27. 11. 1958, V 284/57 U, BStBl 1959 III S. 64, und vom 23. 4. 1980, VII R 156/75, BStBl II S. 643. <sup>5</sup>Vereinnahmt sind auch Beträge, die der Schuldner dem Gläubiger am Fälligkeitstag gutschreibt, wenn die Beträge dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung stehen (vgl. BFH-Urteil vom 24. 3. 1993, X R 55/91, BStBl II S. 499). <sup>6</sup>Dies gilt jedoch nicht, wenn die Beträge im Zeitpunkt der Gutschrift nicht fällig waren und das Guthaben nicht verzinst wird (vgl. BFH-Urteil vom 12. 11. 1997, XI R 30/97, BStBl 1998 II S. 252). <sup>7</sup>Beim Kontokorrentverkehr ist das Entgelt mit der Anerkennung des Saldos am Ende eines Abrechnungszeitraums vereinnahmt. <sup>8</sup>Wird für eine Leistung ein Wechsel in Zahlung genommen, gilt das Entgelt erst mit dem Tag der Einlösung oder – bei Weitergabe – mit dem Tag der Gutschrift oder Wertstellung als vereinnahmt. <sup>9</sup>Ein Scheckbetrag ist grundsätzlich nicht erst mit Einlösung des Schecks, sondern bereits mit dessen Hingabe zugeflossen, wenn der sofortigen Vorlage des Schecks keine zivilrechtlichen Abreden entgegenstehen und wenn davon ausgegangen werden kann, dass die bezogene Bank im Falle der sofortigen Vorlage des Schecks den Scheckbetrag auszahlen oder gutschreiben wird (vgl. BFH-Urteil vom 20. 3. 2001, IX R 97/97, BStBl II S. 482). <sup>10</sup>Die Abtretung einer Forderung an Zahlungs statt (§ 364 Abs. 1 BGB) führt im Zeitpunkt der Abtretung in Höhe des

wirtschaftlichen Wertes, der der Forderung im Abtretungszeitpunkt zukommt, zu einem Zufluss. <sup>11</sup>Das Gleiche gilt bei einer zahlungshalber erfolgten Zahlungsabtretung (§ 364 Abs. 2 BGB), wenn eine fällige, unbestrittene und einziehbare Forderung vorliegt (vgl. BFH-Urteil vom 30. 10. 1980, IV R 97/78, BStBl 1981 II S. 305). <sup>12</sup>Eine Aufrechnung ist im Zeitpunkt der Aufrechnungserklärung einer Zahlung gleichzusetzen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 4. 1977, VIII R 119/75, BStBl II S. 601).

(2) Führen Unternehmer, denen die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten gestattet worden ist, Leistungen an ihr Personal aus, für die kein besonderes Entgelt berechnet wird, entsteht die Steuer insoweit mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt worden sind.

(3) <sup>1</sup>Die im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung geltenden Voraussetzungen für die Entstehung der Steuer bleiben auch dann maßgebend, wenn der Unternehmer von der Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten zur Berechnung der Steuer nach vereinbarten Entgelten wechselt. <sup>2</sup>Für Umsätze, die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführt wurden, für den dem Unternehmer die Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten erlaubt war, gilt diese Besteuerung weiter, auch wenn in späteren Besteuerungszeiträumen ein Wechsel zur Sollversteuerung eintritt. <sup>3</sup>Danach entsteht die Steuer insoweit bei Vereinnahmung des Entgelts (vgl. BFH-Urteil vom 30. 1. 2003, V R 58/01, BStBl II S. 817). <sup>4</sup>Im Falle eines bereits sollversteuerten Umsatzes bleibt der Zeitpunkt des Entstehens der Steuer auch dann unverändert, wenn der Unternehmer zur Ist-Versteuerung wechselt und das Entgelt noch nicht vereinnahmt hat.

Zu § 13b UStG  
(§ 30a UStDV)

### 182a. Leistungsempfänger als Steuerschuldner

#### Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup>Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts schulden als Leistungsempfänger für bestimmte an sie im Inland ausgeführte steuerpflichtige Umsätze die Steuer. <sup>2</sup>Dies gilt sowohl für im Inland ansässige als auch für im Ausland ansässige Leistungsempfänger. <sup>3</sup>Auch Kleinunternehmer (§ 19 UStG), pauschalversteuernde Land- und Forstwirte (§ 24 UStG) und Unternehmer, die ausschließlich steuerfreie Umsätze tätigen, schulden die Steuer. <sup>4</sup>Die Steuerschuldnerschaft erstreckt sich sowohl auf die Umsätze für den unternehmerischen als auch auf die Umsätze für den nichtunternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers. <sup>5</sup>Zuständig für die Besteuerung dieser Umsätze ist das Finanzamt, bei dem der Leistungsempfänger als Unternehmer umsatzsteuerlich erfasst ist. <sup>6</sup>Für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk sie ihren Sitz haben.

(2) <sup>1</sup>Für folgende steuerpflichtige Umsätze schuldet der Leistungsempfänger die Steuer:

1. Werklieferungen im Ausland ansässiger Unternehmer (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der in Kiel ansässige Bauunternehmer U hat den Auftrag erhalten, in Flensburg ein Geschäftshaus zu errichten. <sup>2</sup>Lieferung und Einbau der Fenster lässt U von seinem dänischen Subunternehmer D aus Kopenhagen ausführen.

<sup>3</sup>Der im Ausland ansässige Unternehmer D erbringt im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung an U. <sup>4</sup>Die Umsatzsteuer für diese Werklieferung schuldet U (§ 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

2. Sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Architekt F plant für den in Stuttgart ansässigen Unternehmer U die Errichtung eines Gebäudes in München.

<sup>2</sup>Der im Ausland ansässige Unternehmer F erbringt im Inland steuerpflichtige Leistungen an U.

<sup>3</sup>Die Umsatzsteuer für diese Leistung schuldet U (§ 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG).

3. Lieferungen von sicherungsübereigneten Gegenständen durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG).

Beispiel 3:

<sup>1</sup>Für den Unternehmer U in Leipzig finanziert eine Bank B in Dresden die Anschaffung eines PKW. <sup>2</sup>Bis zur Rückzahlung des Darlehens lässt sich B den PKW zur Sicherheit übereignen. <sup>3</sup>Da U seinen Zahlungsverpflichtungen nicht nachkommt, verwertet B den PKW durch Veräußerung an einen privaten Abnehmer A.

<sup>4</sup>Mit der Veräußerung des PKW durch B liegen eine Lieferung des U (Sicherungsgeber) an B (Sicherungsnehmer) sowie eine Lieferung von B an A vor (vgl. Abschnitt 2 Abs. 1). <sup>5</sup>Für die Lieferung des U schuldet B als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG).

4. <sup>1</sup>Umsätze, die unter das GrEStG fallen (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). <sup>2</sup>Zu den Umsätzen, die unter das GrEStG fallen, **vgl. Abschnitt 71**. <sup>3</sup>Hierzu gehören insbesondere:

- Die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken **und**
- **die Bestellung und Übertragung von Erbbaurechten gegen Einmalzahlung oder regelmäßig wiederkehrende Erbbauzinsen.**

<sup>4</sup>Da die Umsätze, die unter das GrEStG fallen, nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei sind, ist für die Anwendung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (Abnehmers) erforderlich, dass ein wirksamer Verzicht auf die Steuerbefreiung (Option) durch den Lieferer vorliegt (**vgl. Abschnitte 148 und 148a Abs. 8 und 9**).

Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der Unternehmer U in Berlin ist Eigentümer eines Werkstattgebäudes, dessen Errichtung mit Darlehen einer Bank B finanziert wurde. <sup>2</sup>Da U seine Zahlungsverpflichtungen nicht erfüllt, betreibt B die Zwangsversteigerung des Grundstückes. <sup>3</sup>Den Zuschlag erhält der Unternehmer E. <sup>4</sup>Auf die Steuerbefreiung der Grundstückslieferung (§ 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG) verzichtet U rechtzeitig (§ 9 Abs. 3 Satz 1 UStG).

<sup>5</sup>Mit dem Zuschlag in der Zwangsversteigerung erbringt U an E eine steuerpflichtige Lieferung. <sup>6</sup>E schuldet als Leistungsempfänger die Umsatzsteuer (§ 13b Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG).

5. <sup>1</sup>Werklieferungen und sonstige Leistungen, die der Herstellung, Instandsetzung, Instandhaltung, Änderung oder Beseitigung von Bauwerken dienen (**Bauleistungen**), mit Ausnahme von Planungs- und Überwachungsleistungen (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bleibt unberührt.

6. **Lieferungen von Gas und Elektrizität eines im Ausland ansässigen Unternehmers unter den Bedingungen des § 3g UStG (vgl. Abschnitt 42n).**

<sup>2</sup>**Der Leistungsempfänger schuldet die Steuer auch beim Tausch und bei tauschähnlichen Umsätzen.**

Bauleistungen

(3) <sup>1</sup>Der Begriff des Bauwerks (vgl. Absatz 2 Nr. 5) ist weit auszulegen und umfasst nicht nur Gebäude, sondern darüber hinaus sämtliche irgendwie mit dem Erdboden verbundene oder infolge ihrer eigenen Schwere auf ihm ruhende, aus Baustoffen oder Bauteilen hergestellte Anlagen (z.B. Brücken, Straßen oder Tunnel, **Versorgungsleitungen**).

(4) <sup>1</sup>**Der Begriff der Bauleistung ist bei der Anwendung des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG und beim Steuerabzug nach § 48 ff. EStG weitgehend gleich auszulegen.** <sup>2</sup>Danach orientieren sich die Begriffe der Bauleistung bzw. des Bauwerks an §§ 1 und 2 der Baubetriebe-Verordnung (vgl. Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 27. 12. 2002 zur Bauabzugsteuer, BStBl I S. 1399). <sup>3</sup>Entsprechend sind die in § 1 Abs. 2 und § 2 der Baubetriebe-Verordnung genannten Leistungen **regelmäßig Bauleistungen im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn sie im Zusammenhang mit einem Bauwerk durchgeführt werden.**

(5) <sup>1</sup>Die Leistung muss sich unmittelbar auf die Substanz des Bauwerks auswirken, d.h. es muss eine Substanzerweiterung, Substanzverbesserung, Substanzbeseitigung oder Substanzerhaltung bewirkt werden. <sup>2</sup>Hierzu zählen auch Erhaltungsaufwendungen (z.B. Reparaturleistungen); vgl. hierzu aber Absatz 9 Nr. 15.

(6) <sup>1</sup>**Werden im Rahmen eines Vertragsverhältnisses mehrere Leistungen erbracht, bei denen es sich teilweise um Bauleistungen handelt, kommt es darauf an, welche Leistung im**

Vordergrund steht, also der vertraglichen Beziehung das Gepräge gibt. <sup>2</sup>Die Leistung fällt nur dann – insgesamt – unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG, wenn die Bauleistung als Hauptleistung anzusehen ist. <sup>3</sup>Ein auf einem Gesamtvertrag beruhendes Leistungsverhältnis ist jedoch aufzuteilen, wenn hierin mehrere ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach selbständige und voneinander unabhängige Einzelleistungen zusammengefasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 24. 11. 1994, V R 30/92, BStBl 1995 II S. 151).

(7) Zu den Bauleistungen gehören insbesondere auch:

1. Der Einbau von Fenstern und Türen sowie Bodenbelägen, Aufzügen, Rolltreppen und Heizungsanlagen;
2. der Einbau von Einrichtungsgegenständen, wenn sie mit einem Gebäude fest verbunden sind und der gelieferte Gegenstand nicht ohne größeren Aufwand mit dem Bauwerk verbunden oder vom Bauwerk getrennt werden kann, z.B. Ladeneinbauten, Schaufensteranlagen, Gaststätteneinrichtungen;
3. Werklieferungen großer Maschinenanlagen, die zu ihrer Funktionsfähigkeit aufgebaut werden müssen;
4. Werklieferungen von Gegenständen, die aufwändig in oder an einem Bauwerk installiert werden müssen;
5. Erdarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung eines Bauwerks;
6. <sup>1</sup>EDV- oder Telefonanlagen, die fest mit dem Bauwerk verbunden sind, in das sie eingebaut werden. <sup>2</sup>Die Lieferung von Endgeräten allein ist dagegen keine Bauleistung;
7. die Dachbegrünung eines Bauwerks;
8. der Hausanschluss durch Versorgungsunternehmen (die Hausanschlussarbeiten umfassen regelmäßig Erdarbeiten, Mauerdurchbruch, Installation der Hausanschlüsse und Verlegung der Hausanschlussleitungen vom Netz des Versorgungsunternehmens zum Hausanschluss), wenn es sich um eine eigenständige Leistung handelt;
9. <sup>1</sup>künstlerische Leistungen an Bauwerken, wenn sie sich unmittelbar auf die Substanz auswirken und der Künstler auch die Ausführung des Werks als eigene Leistung schuldet. <sup>2</sup>Stellt der Künstler lediglich Ideen oder Planungen zur Verfügung oder überwacht er die Ausführung des von einem Dritten geschuldeten Werks durch einen Unternehmer, liegt keine Bauleistung vor;
10. <sup>1</sup>ein Reinigungsvorgang, bei dem die zu reinigende Oberfläche verändert wird, <sup>2</sup>Dies gilt z.B. für eine Fassadenreinigung, bei der die Oberfläche abgeschliffen oder mit Sandstrahl bearbeitet wird.

(8) <sup>1</sup>Von den Bauleistungen ausgenommen sind nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ausdrücklich Planungs- und Überwachungsleistungen. <sup>2</sup>Hierunter fallen ausschließlich planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren), Labordienstleistungen (z.B. chemische Analyse von Baustoffen) oder reine Leistungen zur Bauüberwachung, zur Prüfung von Bauabrechnungen und zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben.

(9) Insbesondere folgende Leistungen fallen nicht unter die in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannten Umsätze:

1. Materiallieferungen (z.B. durch Baustoffhändler oder Baumärkte), auch wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand der Lieferung im Auftrag des Leistungsempfängers herstellt, nicht aber selbst in ein Bauwerk einbaut;
2. <sup>1</sup>Lieferungen einzelner Maschinen, die vom liefernden Unternehmer im Auftrag des Abnehmers auf ein Fundament gestellt werden. <sup>2</sup>Stellt der liefernde Unternehmer das Fundament oder die Befestigungsvorrichtung allerdings vor Ort selbst her, ist nach den Grundsätzen in Absatz 6 zu entscheiden, ob es sich um eine Bauleistung handelt;
3. <sup>1</sup>Anliefern von Beton. <sup>2</sup>Wird Beton geliefert und durch Personal des liefernden Unternehmers an der entsprechenden Stelle des Bauwerks lediglich abgelassen oder in ein gesondertes Behältnis oder eine Verschalung eingefüllt, liegt eine Lieferung, aber keine Werklieferung, und somit keine Bauleistung vor. <sup>3</sup>Dagegen liegt eine Bauleistung vor, wenn der liefernde Unternehmer den Beton mit eigenem Personal fachgerecht verarbeitet;
4. Lieferungen von Wasser und Energie;



5. <sup>1</sup>Zur Verfügung Stellen von Betonpumpen und anderen Baugeräten. <sup>2</sup>Das zur Verfügung Stellen von Baugeräten ist dann eine Bauleistung, wenn gleichzeitig Personal für substanzverändernde Arbeiten zur Verfügung gestellt wird.
- <sup>3</sup>Zu den Baugeräten gehören auch Großgeräte wie Krane oder selbstfahrende Arbeitsmaschinen. <sup>4</sup>Das reine zur Verfügung Stellen (Vermietung) von Kranen - auch mit Personal - stellt keine Bauleistung dar. <sup>5</sup>Eine Bauleistung liegt auch dann nicht vor, wenn Leistungsinhalt ist, einen Kran an die Baustelle zu bringen, diesen aufzubauen und zu bedienen und nach Weisung des Anmietenden bzw. dessen Erfüllungsgehilfen Güter am Haken zu befördern. <sup>6</sup>Ebenso liegt keine Bauleistung vor, wenn ein Baukran mit Personal vermietet wird und die mit dem Kran bewegten Materialien vom Personal des Auftraggebers befestigt oder mit dem Bauwerk verbunden werden, da nicht vom Personal des Leistungserbringers in die Substanz des Bauwerks eingegriffen wird;
6. Aufstellen von Material- und Bürocontainern, mobilen Toilettenhäusern;
7. Entsorgung von Baumaterialien (Schuttabfuhr durch Abfuhrunternehmer);
8. Aufstellen von Messeständen;
9. Gerüstbau;
10. <sup>1</sup>Anlegen von Bepflanzungen und deren Pflege (z.B. Bäume, Gehölze, Blumen, Rasen) mit Ausnahme von Dachbegrünungen. <sup>2</sup>Nicht zu den Bauleistungen im Zusammenhang mit einem Bauwerk gehören das Anlegen von Gärten und von Wegen in Gärten, soweit dabei keine Bauwerke hergestellt, instand gesetzt, geändert oder beseitigt werden, die als Hauptleistung anzusehen sind. <sup>3</sup>Das Anschütten von Hügeln und Böschungen sowie das Ausheben von Gräben und Mulden zur Landschaftsgestaltung sind ebenfalls keine Bauleistungen;
11. <sup>1</sup>Aufhängen und Anschließen von Beleuchtungen sowie das Anschließen von Elektrogeräten. <sup>2</sup>Dagegen ist die Installation einer Lichtwerbeanlage und die Montage und das Anschließen von Beleuchtungssystemen, z.B. in Kaufhäusern oder Fabrikhallen, eine Bauleistung;
12. <sup>1</sup>als Verkehrssicherungsleistungen bezeichnete Leistungen (Auf- und Abbau, Vorhaltung, Wartung und Kontrolle von Verkehrseinrichtungen, unter anderem Absperrgeräte, Leiteinrichtungen, Blinklicht- und Lichtzeichenanlagen, Aufbringung von vorübergehenden Markierungen, Lieferung und Aufstellen von transportablen Verkehrszeichen, Einsatz von fahrbaren Absperrtafeln und die reine Vermietung von Verkehrseinrichtungen und Bauzäunen). <sup>2</sup>Dagegen sind das Aufbringen von Endmarkierungen (sog. Weißmarkierungen) sowie das Aufstellen von Verkehrszeichen und Verkehrseinrichtungen, die dauerhaft im öffentlichen Verkehrsraum verbleiben, Bauleistungen, wenn es sich um jeweils eigenständige Leistungen handelt;
13. die Arbeitnehmerüberlassung, auch wenn die überlassenen Arbeitnehmer für den Entleiher Bauleistungen erbringen, **unabhängig davon, ob die Leistungen nach dem Arbeitnehmerüberlassungsgesetz erbracht werden oder nicht;**
14. die bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen, z.B. von Fenstern;
15. <sup>1</sup>Reparatur- und Wartungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, wenn das (Netto-)Entgelt für den einzelnen Umsatz nicht mehr als 500 € beträgt. <sup>2</sup>**Wartungsleistungen an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken, die einen Nettowert von 500 € übersteigen, sind nur dann als Bauleistungen zu behandeln, wenn Teile verändert, bearbeitet oder ausgetauscht werden;**
16. **Luftdurchlässigkeitsmessungen an Gebäuden, die für die Erfüllung von § 5 EnEV und Anhang 4 zur EnEV durchgeführt werden, da sich diese Leistungen nicht auf die Substanz eines Gebäudes auswirken.**

### **Bauleistender Unternehmer als Leistungsempfänger**

(10) <sup>1</sup>Werden Bauleistungen von einem im Inland ansässigen Unternehmer im Inland erbracht, ist der Leistungsempfänger nur dann Steuerschuldner, wenn er Unternehmer ist und selbst Bauleistungen erbringt (§ 13b Abs. 2 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Der Leistungsempfänger muss derartige Bauleistungen nachhaltig erbringen oder erbracht haben. <sup>3</sup>Unternehmer, die im Zeitpunkt der an sie ausgeführten Bauleistungen nicht nachhaltig Bauleistungen erbracht haben, sind als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, selbst wenn sie im weiteren Verlauf des Kalenderjahres derartige Umsätze erbringen.

(11) <sup>1</sup>Es ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er im vorangegangenen Kalenderjahr Bauleistungen erbracht hat, deren Bemessungsgrundlage mehr als 10 % der Summe seiner steuerbaren Umsätze betragen hat. <sup>2</sup>Die 10 %-Grenze ist eine Ausschlussgrenze. <sup>3</sup>Unternehmer, die Bauleistungen unterhalb dieser Grenze erbringen, sind danach grundsätzlich keine bauleistenden Unternehmer.

(12) <sup>1</sup>Daneben ist davon auszugehen, dass der Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn er dem leistenden Unternehmer eine im Zeitpunkt der Ausführung des Umsatzes gültige Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorlegt. <sup>2</sup>Die Verwendung dieser Freistellungsbescheinigung muss durch den Leistungsempfänger ausdrücklich für umsatzsteuerliche Zwecke erfolgen. <sup>3</sup>Der leistende Unternehmer kann nicht zwingend davon ausgehen, dass sein Leistungsempfänger (Auftraggeber) Unternehmer ist, der nachhaltig Bauleistungen erbringt, wenn dieser ihm zu einem früheren Zeitpunkt als leistender Unternehmer für ertragsteuerliche Zwecke eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG vorgelegt hat.

(13) <sup>1</sup>Hat der Leistungsempfänger dem leistenden Unternehmer bereits für einen Umsatz eine Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG für umsatzsteuerliche Zwecke vorgelegt, kann der leistende Unternehmer in der Folgezeit davon ausgehen, dass dieser Leistungsempfänger nachhaltig Bauleistungen erbringt. <sup>2</sup>Einer erneuten Vorlage der Freistellungsbescheinigung nach § 48b EStG durch den Leistungsempfänger bedarf es insoweit nicht. <sup>3</sup>Dies gilt nicht, wenn die Freistellungsbescheinigung nicht mehr gültig ist. <sup>4</sup>Für diesen Fall muss der Leistungsempfänger erneut darlegen, ob er nachhaltig Bauleistungen erbringt oder nicht.

(14) <sup>1</sup>Verwendet der Leistungsempfänger eine Freistellungsbescheinigung im Sinne von § 48b EStG, ist er als Leistungsempfänger Steuerschuldner, auch wenn er tatsächlich kein bauleistender Unternehmer ist. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn der Leistungsempfänger eine gefälschte Freistellungsbescheinigung verwendet und der leistende Unternehmer hiervon Kenntnis hatte.

(15) <sup>1</sup>Arbeitsgemeinschaften (ARGE) sind auch dann als Leistungsempfänger Steuerschuldner, wenn sie nur eine Gesamtleistung erbringen. <sup>2</sup>Dies gilt bereits für den Zeitraum, in dem sie noch keinen Umsatz erbracht haben. <sup>3</sup>Soweit Gesellschafter einer ARGE Bauleistungen an die ARGE erbringen, ist die ARGE als Leistungsempfänger Steuerschuldner. <sup>4</sup>Bestehen Zweifel, ob die Leistung an die ARGE eine Bauleistung ist, kann Absatz 23 angewendet werden.

(16) <sup>1</sup>Erbringt bei einem Organschaftsverhältnis nur ein Teil des Organkreises (z.B. der Organträger oder eine Organgesellschaft) nachhaltig Bauleistungen, ist der Organträger nur für die Bauleistungen Steuerschuldner, die an diesen Teil des Organkreises erbracht werden. <sup>2</sup>Die Absätze 10 bis 14 sind auf den jeweiligen Unternehmensteil anzuwenden. <sup>3</sup>Bei der Berechnung der 10%-Grenze sind nur die Bemessungsgrundlagen der Umsätze zu berücksichtigen, die dieser Teil des Organkreises erbracht hat.

(17) <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger ist für an ihn erbrachte, in § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG genannte Leistungen nicht Steuerschuldner, wenn er nicht nachhaltig Bauleistungen selbst erbringt. <sup>2</sup>Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gilt deshalb vor allem nicht für Nichtunternehmer sowie für Unternehmer mit anderen als den vorgenannten Umsätzen, z.B. Bauträger, soweit sie ausschließlich Umsätze erbringen, die unter das GrEStG fallen.

(18) <sup>1</sup>Wohnungseigentümergeinschaften sind für Bauleistungen als Leistungsempfänger nicht Steuerschuldner, wenn diese Leistungen als nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfreie Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an die einzelnen Wohnungseigentümer weiter gegeben werden. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn die Wohnungseigentümergeinschaft derartige Umsätze nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt.

(19) Es ist nicht erforderlich, dass die an den Leistungsempfänger erbrachten Umsätze, für die er als Leistungsempfänger Steuerschuldner ist, mit von ihm erbrachten Bauleistungen unmittelbar zusammenhängen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Bauunternehmer A beauftragt den Unternehmer B mit dem Einbau einer Heizungsanlage in sein Bürogebäude. <sup>2</sup>A bewirkt nachhaltig Bauleistungen.

<sup>3</sup>Der Einbau der Heizungsanlage durch B ist eine unter § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG fallende Werklieferung. <sup>4</sup>Für diesen Umsatz ist A Steuerschuldner, da er selbst nachhaltig Bauleistungen erbringt. <sup>5</sup>Unbeachtlich ist, dass der von B erbrachte Umsatz nicht mit den Ausgangsumsätzen des A in unmittelbarem Zusammenhang steht.

**(20) Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 UStG ist von Personengesellschaften (z.B. KG, GbR) und Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) nicht anzuwenden, wenn ein Unternehmer eine Bauleistung für den privaten Bereich eines (Mit-)Gesellschafters oder Anteilseigners erbringt, da es sich hierbei um unterschiedliche Personen handelt.**

(21) <sup>1</sup>Erfüllt der Leistungsempfänger die Voraussetzungen des § 13b Abs. 2 Satz 2 UStG, ist er auch dann Steuerschuldner, wenn die Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich erbracht wird (§ 13b Abs. 2 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Ausgenommen hiervon sind Bauleistungen, die ausschließlich an den hoheitlichen Bereich von juristischen Personen des öffentlichen Rechts erbracht werden, auch wenn diese im Rahmen von Betrieben gewerblicher Art unternehmerisch tätig sind und nachhaltig Bauleistungen erbringen. <sup>3</sup>Absatz 10 Sätze 2 **und 3** ist auf den jeweiligen Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts entsprechend anzuwenden, der Bauleistungen erbringt.

(22) Erbringt ein Unternehmer eine Leistung, die keine Bauleistung ist, und bezeichnet er sie dennoch in der Rechnung als Bauleistung, ist der Leistungsempfänger für diesen Umsatz nicht Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG.

### Vereinfachungsregelung

(23) Hat ein Leistungsempfänger für einen an ihn erbrachten Umsatz § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 und Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG angewandt, obwohl die Voraussetzungen hierfür fraglich waren oder sich später herausstellt, dass die Voraussetzungen hierfür nicht vorgelegen haben, ist diese Handhabung beim Leistenden und beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden, wenn sich beide Vertragspartner über die Anwendung von § 13b UStG einig waren und der Umsatz vom Leistungsempfänger in zutreffender Höhe versteuert wird.

### Unfreie Versendungen

(24) <sup>1</sup>Zu den sonstigen Leistungen, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (vgl. Absatz 2 Nr. 2), können auch die unfreie Versendung oder die Besorgung einer solchen gehören (§§ 453 ff. HGB). <sup>2</sup>Eine unfreie Versendung liegt vor, wenn ein Absender einen Gegenstand durch einen Frachtführer oder Verfrachter unfrei zum Empfänger der Frachtsendung befördern oder eine solche Beförderung durch einen Spediteur unfrei besorgen lässt. <sup>3</sup>Die Beförderungsleistung wird nicht gegenüber dem Absender, sondern gegenüber dem Empfänger der Frachtsendung abgerechnet. <sup>4</sup>Nach § 30a UStDV wird der Rechnungsempfänger aus Vereinfachungsgründen unter folgenden Voraussetzungen an Stelle des Absenders zum Steuerschuldner für die Beförderungsleistung bestimmt:

1. Der Gegenstand wird durch einen im Ausland ansässigen Unternehmer befördert oder eine solche Beförderung durch einen im Ausland ansässigen Spediteur besorgt,
2. der Empfänger der Frachtsendung (Rechnungsempfänger) ist ein Unternehmer oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts,
3. der Empfänger der Frachtsendung (Rechnungsempfänger) hat die Entrichtung des Entgelts für die Beförderung oder für ihre Besorgung übernommen und
4. aus der Rechnung über die Beförderung oder ihre Besorgung ist auch die in der Nummer 3 bezeichnete Voraussetzung zu ersehen.

<sup>5</sup>Der Rechnungsempfänger erkennt seine Steuerschuldnerschaft anhand der Angaben in der Rechnung (§ 14a UStG und § 30a Nr. 3 UStDV).

Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer F versendet vereinbarungsgemäß einen Gegenstand per Frachtnachnahme durch den ebenfalls in Frankreich ansässigen Beförderungsunternehmer B von Paris nach Stuttgart an den dort ansässigen Unternehmer U. <sup>2</sup>B stellt dem U die Beförderungsleistung in Rechnung. U verwendet gegenüber B seine deutsche USt-IdNr.

<sup>3</sup>B erbringt eine in Deutschland steuerpflichtige innergemeinschaftliche Güterbeförderung, weil U, der als Leistungsempfänger anzusehen ist (vgl. Abschnitt 42c Abs. 1), gegenüber B seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3b Abs. 3 UStG). <sup>4</sup>U schuldet damit auch die Umsatzsteuer für diese Beförderungsleistung (§ 13b Abs. 6 UStG, § 30a UStDV).

### Ausnahmen

(25) <sup>1</sup>§ 13b Abs. 1 und 2 UStG findet keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer Personenbeförderung im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland

zugelassenen Kraftomnibussen besteht und bei der eine Grenze zum Drittland überschritten wird (§ 13b Abs. 3 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Dies gilt auch, wenn die Personenbeförderung mit **einem Taxi** durchgeführt worden ist (§ 13b Abs. 3 Nr. 2 UStG). <sup>3</sup>Der Unternehmer hat diese Beförderungen im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG, § 18 Abs. 5 UStG) oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu versteuern. <sup>4</sup>§ 13b Abs. 1 und 2 UStG findet ebenfalls keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in einer grenzüberschreitenden Personenbeförderung im Luftverkehr besteht (§ 13b Abs. 3 Nr. 3 UStG).

(26) <sup>1</sup>§ 13b Abs. 1 und 2 UStG findet auch keine Anwendung, wenn die Leistung des im Ausland ansässigen Unternehmers in der Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse im Inland besteht (§ 13b Abs. 3 Nr. 4 UStG). <sup>2</sup>Unter die Umsätze, die zur Einräumung der Eintrittsberechtigung für Messen, Ausstellungen und Kongresse gehören, fallen insbesondere Leistungen, für die der Leistungsempfänger Kongress-, Teilnehmer- oder Seminarentgelte entrichtet, sowie damit im Zusammenhang stehende Nebenleistungen, wie z.B. Beförderungsleistungen, Vermietung von Fahrzeugen oder Unterbringung, wenn diese Leistungen vom Veranstalter der Messe, der Ausstellung oder des Kongresses zusammen mit der Einräumung der Eintrittsberechtigung als einheitliche Leistung (vgl. Abschnitt 29) angeboten werden.

(27) <sup>1</sup>Außerdem findet § 13b Abs. 1 und 2 UStG keine Anwendung, wenn eine im Ausland ansässige Durchführungsgesellschaft sonstige Leistungen an im Ausland ansässige Unternehmer erbringt, soweit diese Leistung im Zusammenhang mit der Veranstaltung von Messen und Ausstellungen im Inland steht (§ 13b Abs. 3 Nr. 5 UStG). <sup>2</sup>Zu den sonstigen Leistungen ausländischer Durchführungsgesellschaften vgl. Abschnitt 34a Abs. 4 Sätze 1 bis 4. <sup>3</sup>Werden ausländische Staaten (z.B. ein Ministerium) mit der Organisation von Gemeinschaftsausstellungen beauftragt vgl. Abschnitt 34a Abs. 5.

#### Im Ausland ansässiger Unternehmer

(28) <sup>1</sup>Ein im Ausland ansässiger Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 4 UStG ist ein Unternehmer, der weder im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) noch auf der Insel Helgoland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat (§ 13b Abs. 4 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>**Ein Unternehmer ist auch dann im Ausland ansässig, wenn er im Inland lediglich eine Vertretung oder eine Betriebsstätte hat, die nicht als Zweigniederlassung anzusehen ist.**

(29) <sup>1</sup>Für die Frage, ob ein Unternehmer im Ausland ansässig ist, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Leistung ausgeführt wird (§ 13b Abs. 4 Satz 2 UStG); dieser Zeitpunkt ist auch dann maßgebend, wenn das Merkmal der Ansässigkeit im Ausland bei Vertragsabschluss noch nicht vorgelegen hat. <sup>2</sup>Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und steuerpflichtig vermieten, sind insoweit als im Inland ansässig zu behandeln. <sup>3</sup>Sie haben diese Umsätze im allgemeinen Besteuerungsverfahren zu erklären. <sup>4</sup>Der Leistungsempfänger schuldet nicht die Steuer für diese Umsätze. <sup>5</sup>Die Tatsache, dass ein Unternehmer bei einem Finanzamt im Inland umsatzsteuerlich geführt wird, ist kein Merkmal dafür, dass er im Inland ansässig ist. <sup>6</sup>Das Gleiche gilt grundsätzlich, wenn dem Unternehmer eine deutsche USt-IdNr. erteilt wurde. <sup>7</sup>Zur Frage der Ansässigkeit bei Organschaftsverhältnissen vgl. Abschnitt 21a.

(30) <sup>1</sup>Ist es für den Leistungsempfänger nach den Umständen des Einzelfalls ungewiss, ob der leistende Unternehmer im Zeitpunkt der Leistungserbringung im Inland ansässig ist – z.B. weil die Standortfrage in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht unklar ist oder die Angaben des leistenden Unternehmers zu Zweifeln Anlass geben –, schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nur dann nicht, wenn ihm der leistende Unternehmer durch eine Bescheinigung des nach den abgabenrechtlichen Vorschriften für die Besteuerung seiner Umsätze zuständigen Finanzamts nachweist, dass er kein Unternehmer im Sinne des § 13b Abs. 4 Satz 1 UStG ist (§ 13b Abs. 4 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Die Bescheinigung hat der leistende Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt zu beantragen. <sup>3</sup>Soweit erforderlich hat er hierbei in geeigneter Weise darzulegen, dass er im Inland ansässig ist. <sup>4</sup>Die Bescheinigung nach § 13b Abs. 4 Satz 3 UStG ist vom zuständigen Finanzamt nach dem Muster **USt 1 TS** zu erteilen. <sup>5</sup>**Hinsichtlich dieses Musters wird auf das BMF-Schreiben vom 12.4.2005, BStBl I S. 629, sowie gegebenenfalls auf die späteren hierzu im BStBl I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen.**

(31) <sup>1</sup>Die Gültigkeitsdauer der Bescheinigung (Absatz 30) ist auf ein Jahr beschränkt. <sup>2</sup>Ist nicht auszuschließen, dass der leistende Unternehmer nur für eine kürzere Dauer als ein Jahr im Inland ansässig bleibt, hat das Finanzamt die Gültigkeit der Bescheinigung entsprechend zu befristen.

## Entstehung der Steuer

**(32)** <sup>1</sup>Für die in Absatz 2 bezeichneten steuerpflichtigen Umsätze entsteht die Steuer mit Ausstellung der Rechnung, spätestens jedoch mit Ablauf des der Ausführung der Leistung folgenden Kalendermonats (§ 13b Abs. 1 UStG). <sup>2</sup>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Sätze 2 und 3 UStG gilt entsprechend (§ 13b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Belgien ansässige Unternehmer B führt am 18.3. des Jahres 1 in Köln eine Werklieferung (Errichtung und Aufbau eines Messestandes) an seinen deutschen Abnehmer D aus. <sup>2</sup>Die Rechnung über diesen im Inland steuerpflichtigen Umsatz, für den D als Leistungsempfänger die Steuer schuldet, erstellt B am 15.4. des Jahres 1. <sup>3</sup>Sie geht D am 17.4. des Jahres 1 zu. <sup>4</sup>D hat monatliche Umsatzsteuer-Voranmeldungen abzugeben.

<sup>5</sup>Die Steuer entsteht mit Ablauf des Monats, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist, das ist mit Ablauf des Monats April des Jahres 1. <sup>6</sup>D hat den Umsatz in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung April des Jahres 1 anzumelden. <sup>7</sup>Dies würde auch dann gelten, wenn die Rechnung erst im Mai des Jahres 1 erstellt oder erst in diesem Monat bei D angekommen wäre.

**(33)** <sup>1</sup>Wird das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vereinnahmt, bevor die Leistung oder Teilleistung ausgeführt worden ist, entsteht insoweit die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt oder das Teilentgelt vereinnahmt worden ist (§ 13b Abs. 1 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist es nicht zu beanstanden, wenn der Leistungsempfänger die Steuer auf das Entgelt oder Teilentgelt bereits in dem Voranmeldungszeitraum anmeldet, in dem die Beträge von ihm verausgabt werden.

## Bemessungsgrundlage und Berechnung der Steuer

**(34)** <sup>1</sup>In den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, ist Bemessungsgrundlage der in der Rechnung oder Gutschrift ausgewiesene Betrag (Betrag ohne Umsatzsteuer); zur Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Umsätze, die unter das GrEStG fallen, vgl. Abschnitt 149 Abs. 8 Sätze 5 und 6. <sup>2</sup>Die Umsatzsteuer ist von diesem Betrag vom Leistungsempfänger zu berechnen (vgl. Absätze 37 und 38). <sup>3</sup>Bei tauschähnlichen Umsätzen mit oder ohne Baraufgabe ist § 10 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG anzuwenden. <sup>4</sup>Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG ist auch bei Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers zu beachten. <sup>5</sup>Ist der Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG, hat er die Bemessungsgrundlage für den Umsatz nach § 10 Abs. 5 UStG zu ermitteln.

**(35)** Im Zwangsversteigerungsverfahren ist das Meistgebot der Berechnung als Nettobetrag zu Grunde zu legen.

**(36)** Werden sicherungsübereignete Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens geliefert und sind bei dieser Lieferung die Voraussetzungen des § 25a UStG erfüllt, hat der Sicherungsnehmer die Bemessungsgrundlage nach § 25a Abs. 3 UStG und die Steuer nach § 12 Abs. 1 UStG zu berechnen.

**(37)** <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger hat bei der Steuerberechnung den Steuersatz zu Grunde zu legen, der sich für den maßgeblichen Umsatz nach § 12 UStG ergibt. <sup>2</sup>Das gilt auch in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet (§ 13b Abs. 5 UStG). <sup>3</sup>Ändert sich die Bemessungsgrundlage, gilt § 17 Abs. 1 Satz 1 erster Halbsatz UStG in den Fällen des § 13b UStG sinngemäß.

## Rechnungserteilung

**(38)** <sup>1</sup>Führt der Unternehmer Umsätze im Sinne des § 13b Abs. 1 UStG aus, für die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 UStG die Steuer schuldet, ist er zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet (§ 14a Abs. 5 Satz 1 UStG), in denen die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist (§ 14a Abs. 5 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Auch eine Gutschrift ist eine Rechnung (§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). <sup>3</sup>Neben den übrigen Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG ist in den Rechnungen auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers hinzuweisen (§ 14a Abs. 5 Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Fehlt dieser Hinweis in der Rechnung, wird der Leistungsempfänger von der Steuerschuldnerschaft nicht entbunden. <sup>5</sup>Weist der leistende Unternehmer die Steuer in der Rechnung gesondert aus, wird diese Steuer von ihm nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet.

**(39)** <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer und der Leistungsempfänger haben ein Doppel der Rechnung zehn Jahre aufzubewahren. <sup>2</sup>Die Aufbewahrungsfrist beginnt mit dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt worden ist (§ 14b Abs. 1 UStG).

---

### Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers

(40) <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger kann die von ihm nach § 13b Abs. 2 UStG geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen. <sup>2</sup>Soweit die Steuer auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Leistung entfällt, ist sie bereits abziehbar, wenn die Zahlung geleistet worden ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG).

(41) **Erteilt der leistende Unternehmer dem Leistungsempfänger eine Rechnung, in der er entgegen § 14a Abs. 5 UStG keinen Hinweis auf die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aufnimmt (vgl. Absatz 38), ist dem Leistungsempfänger dennoch der Vorsteuerabzug unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG zu gewähren, da nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG das Vorliegen einer Rechnung nach §§ 14, 14a UStG nicht Voraussetzung für den Abzug der nach § 13b Abs. 2 UStG geschuldeten Steuer als Vorsteuer ist.**

(42) <sup>1</sup>Liegt dem Leistungsempfänger im Zeitpunkt der Erstellung der Umsatzsteuer-Voranmeldung bzw. Erklärung für das Kalenderjahr, in der der Umsatz anzumelden ist, für den der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, keine Rechnung vor, muss er die Bemessungsgrundlage ggf. schätzen. <sup>2</sup>Die von ihm angemeldete Steuer kann er im gleichen Besteuerungszeitraum unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen.

(43) <sup>1</sup>Soweit an nicht im Inland ansässige Unternehmer Umsätze ausgeführt werden, für die diese die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schulden, haben sie die für Vorleistungen in Rechnung gestellte Steuer im allgemeinen Besteuerungsverfahren und nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren als Vorsteuer geltend zu machen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer A wird von dem ebenfalls in Frankreich ansässigen Unternehmer B beauftragt, eine Maschine nach Frankfurt zu liefern und dort zu montieren. Der Lieferort soll sich nach § 3 Abs. 7 UStG richten.

<sup>2</sup>In diesem Fall erbringt A im Inland eine steuerpflichtige Werklieferung an B (§ 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>3</sup>Die Umsatzsteuer für diese Werklieferung schuldet B (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG kann B im allgemeinen Besteuerungsverfahren die nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG geschuldete Steuer und die für Vorleistungen an ihn in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 4 UStG).

<sup>2</sup>Für Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, und nur Steuer nach § 13b UStG schulden, gelten die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG entsprechend (§ 15 Abs. 4b UStG). <sup>3</sup>Satz 2 gilt nicht, wenn Unternehmer, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, auch steuerpflichtige Umsätze im Inland ausführen, für die sie oder ein anderer die Steuer schulden.

(44) Der Unternehmer kann bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder in der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr geltend machen, in der er den Umsatz zu versteuern hat (vgl. § 13b Abs. 1 UStG).

#### Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers und allgemeines Besteuerungsverfahren

(45) <sup>1</sup>Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 und 2 UStG) und eine Steuererklärung für das Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) haben auch Unternehmer und juristische Personen des öffentlichen Rechts abzugeben, soweit sie als Leistungsempfänger ausschließlich eine Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG zu entrichten haben (§ 18 Abs. 4a Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Voranmeldungen sind nur für die Voranmeldungszeiträume abzugeben, in denen die Steuer für die Umsätze im Sinne des § 13b Abs. 1 UStG zu erklären ist (§ 18 Abs. 4a Satz 2 UStG). <sup>3</sup>Die Anwendung des § 18 Abs. 2a UStG ist ausgeschlossen.

(46) <sup>1</sup>Hat der im Ausland ansässige Unternehmer im Besteuerungszeitraum oder Voranmeldungszeitraum nur Umsätze ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b Abs. 2 UStG), sind von ihm nur dann Steueranmeldungen abzugeben, wenn er selbst als Leistungsempfänger eine Steuer nach § 13b UStG schuldet, er eine Steuer nach § 14c UStG schuldet oder wenn ihn das Finanzamt hierzu besonders auffordert. <sup>2</sup>Das Finanzamt hat den Unternehmer insbesondere in den Fällen zur Abgabe von Steueranmeldungen aufzufordern, in denen es zweifelhaft ist, ob er tatsächlich nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet. <sup>3</sup>Eine Besteuerung des Unternehmers nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG ist jedoch nur dann

durchzuführen, wenn der im Ausland ansässige Unternehmer im Inland steuerpflichtige Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer nicht schuldet.

(47) <sup>1</sup>Bei der Besteuerung des im Ausland ansässigen Unternehmers nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG sind die Umsätze, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, nicht zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Ferner bleiben die Vorsteuerbeträge unberücksichtigt, die im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§ 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61 UStDV) vergütet wurden. <sup>3</sup>Die danach verbleibenden Vorsteuerbeträge sind ggf. durch Vorlage der Rechnungen und Einfuhrbelege nachzuweisen. <sup>4</sup>Abschnitt 202 Abs. 1 gilt sinngemäß. <sup>5</sup>Das Finanzamt hat die vorgelegten Rechnungen und Einfuhrbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerten und dem Unternehmer zurückzusenden.

(48) Hat der im Ausland ansässige Unternehmer im Besteuerungszeitraum oder im Voranmeldungszeitraum nur Umsätze ausgeführt, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, und kommt deshalb das allgemeine Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG nicht zur Anwendung, können die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge unter den weiteren Voraussetzungen nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden (§ 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61 UStDV).

#### Aufzeichnungspflichten

(49) <sup>1</sup>Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG müssen in den Fällen des § 13b Abs. 1 und 2 UStG beim Leistungsempfänger die in § 22 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG enthaltenen Angaben über die an ihn ausgeführten oder noch nicht ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen aus den Aufzeichnungen zu ersehen sein. <sup>2</sup>Auch der leistende Unternehmer hat diese Angaben gesondert aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG). <sup>3</sup>Die Verpflichtung, zur Feststellung der Steuer und der Grundlagen ihrer Berechnung Aufzeichnungen zu machen, gilt in den Fällen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auch für Personen, die nicht Unternehmer sind (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UStG); z.B. Bezug einer Leistung für den nichtunternehmerischen Bereich des Unternehmers oder den Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

#### Übergangsregelungen

(50) <sup>1</sup>Zur Übergangsregelung in § 27 Abs. 4 UStG vgl. BMF-Schreiben vom 5. 12. 2001, BStBl I S. 1013. <sup>2</sup>Zur Übergangsregelung bei der Anwendung der Erweiterung des § 13b UStG ab 1. 4. 2004 auf alle Umsätze, die unter das GrEStG fallen, und auf bestimmte Bauleistungen vgl. BMF-Schreiben vom 31. 3. 2004, BStBl I S. 453, **und vom 2. 12. 2004, BStBl I S. 1129.**

### Zu § 13c UStG

#### **182b. Haftung bei Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen**

(1) <sup>1</sup>§ 13c UStG regelt eine Haftung für die Fälle, in denen ein leistender Unternehmer (Steuerschuldner) seinen Anspruch auf die Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz (Forderung) abtritt, der Abtretungsempfänger die Forderung einzieht oder an einen Dritten überträgt und der Steuerschuldner die in der Forderung enthaltene Umsatzsteuer bei Fälligkeit nicht oder nicht rechtzeitig entrichtet. <sup>2</sup>§ 13c UStG umfasst auch die Fälle, in denen Forderungen des leistenden Unternehmers verpfändet oder gepfändet werden.

#### Tatbestandsmerkmale

(2) <sup>1</sup>§ 13c UStG erfasst nur die Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen aus steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen eines Unternehmers. <sup>2</sup>Der steuerpflichtige Umsatz muss nicht an einen anderen Unternehmer erbracht worden sein, es kann sich auch um einen steuerpflichtigen Umsatz an einen Nichtunternehmer handeln.

(3) <sup>1</sup>Der Haftungstatbestand umfasst grundsätzlich alle Formen der Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen aus diesen Umsätzen. <sup>2</sup>Insbesondere fällt unter § 13c UStG die Abtretung bestimmter künftiger Forderungen aus bestehenden Geschäftsverbindungen zugunsten eines Dritten im Zusammenhang mit Waren- oder Bankkrediten. <sup>3</sup>Hauptfälle dieser Abtretungen künftiger Forderungen sind u.a. die Sicherungsabtretung zugunsten eines Kreditgebers, einschließlich der sog. Globalzession.

(4) <sup>1</sup>Die Abtretung (§ 398 BGB) ist grundsätzlich nicht formbedürftig. <sup>2</sup>Unmittelbare Folge der Abtretung ist der Wechsel der Gläubigerstellung.

(5) Die Rechtsfolgen des § 13c UStG für die Forderungsabtretung treten auch bei der Verpfändung oder Pfändung von Forderungen ein.

(6) <sup>1</sup>Bei der Pfändung von Forderungen kommt eine Haftung des Vollstreckungsgläubigers in Betracht. <sup>2</sup>Durch die Pfändung wird eine Geldforderung beschlagnahmt (z.B. § 829 ZPO). <sup>3</sup>Die Pfändung ist mit der Zustellung des Beschlusses an den Drittschuldner als bewirkt anzusehen (§ 829 Abs. 3 ZPO).

(7) <sup>1</sup>Die Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen kann auf einen Teilbetrag der Gesamtforderung beschränkt werden. <sup>2</sup>Dabei ist die Umsatzsteuer zivilrechtlich unselbständiger Teil des abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderungsbetrags. <sup>3</sup>Die Abtretung kann nicht auf einen (fiktiven) Nettobetrag ohne Umsatzsteuer beschränkt werden, vielmehr erstreckt sich die Haftung auf die im abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Betrag enthaltene Umsatzsteuer. <sup>4</sup>Die Umsatzsteuer, für die gehaftet wird, ist somit aus dem abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderungsbetrag heraus zu rechnen.

(8) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Haftung ist, dass der Leistende ein Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist. <sup>2</sup>Zur Anwendung des § 13c UStG bei Kleinunternehmern im Sinne des § 19 UStG und land- und forstwirtschaftlichen Unternehmern, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, vgl. Absatz 11.

(9) <sup>1</sup>Der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger muss nach § 13c Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 UStG Unternehmer im Sinne des § 2 UStG sein. <sup>2</sup>Kleinunternehmer im Sinne des § 19 UStG oder land- und forstwirtschaftliche Unternehmer, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, können auch Haftungsschuldner im Sinne des § 13c UStG sein. <sup>3</sup>Nicht Voraussetzung für die Haftung nach § 13c UStG ist, dass die Abtretung, Verpfändung oder Pfändung der Forderung für den unternehmerischen Bereich des Abtretungsempfängers, Pfandgläubigers oder Vollstreckungsgläubigers erfolgt. <sup>4</sup>Pfändet z.B. ein Unternehmer eine Forderung für seinen nichtunternehmerischen Bereich, kann er als Haftungsschuldner nach § 13c UStG in Anspruch genommen werden.

(10) <sup>1</sup>Bei Abtretungen und Verpfändungen an Nichtunternehmer oder Pfändungen durch Nichtunternehmer kommt die Haftung nach § 13c UStG nicht in Betracht. <sup>2</sup>Zu den Nichtunternehmern gehören auch juristische Personen des öffentlichen Rechts, soweit nicht ein Betrieb gewerblicher Art (vgl. § 2 Abs. 3 UStG) vorliegt.

(11) <sup>1</sup>§ 13c UStG setzt voraus, dass der leistende Unternehmer die Steuer, bei deren Ermittlung der steuerpflichtige Umsatz ganz oder teilweise berücksichtigt wurde, für den der Anspruch auf Gegenleistung (Forderung) abgetreten, verpfändet oder gepfändet wird, zum Zeitpunkt der Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat. <sup>2</sup>§ 13c UStG kann deshalb nicht angewendet werden, wenn sich keine zu entrichtende Steuer ergibt (z.B. bei Vorsteuerüberschüssen; bei leistenden Unternehmern, die die sog. Kleinunternehmerregelung im Sinne des § 19 UStG anwenden). <sup>3</sup>Bei der Abtretung, Verpfändung oder Pfändung von Forderungen eines land- und forstwirtschaftlichen Unternehmers, der die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwendet, kommt eine Haftung in Betracht, soweit bei diesem eine Zahllast entsteht.

(12) <sup>1</sup>War die Umsatzsteuer, für die eine Haftung in Betracht kommen würde, in der Vorauszahlung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum nicht enthalten, kommt eine Haftung nicht in Betracht. <sup>2</sup>Ist die in der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung enthaltene Umsatzsteuer erstmals in der zu entrichtenden Steuer für das Kalenderjahr enthalten, greift die Haftung ein, wenn der leistende Unternehmer den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 18 Abs. 4 UStG bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat.

(13) <sup>1</sup>Hat der leistende Unternehmer die Vorauszahlung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum vollständig entrichtet und war die in der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung enthaltene Umsatzsteuer in der Vorauszahlung enthalten, haftet der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger nicht. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich für das entsprechende Kalenderjahr eine zu entrichtende Steuer im Sinne des § 18 Abs. 3 UStG zugunsten des Finanzamts ergibt und der Unternehmer den Unterschiedsbetrag nach § 18 Abs. 4 UStG bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat.

(14) <sup>1</sup>Die Haftung greift dem Grunde nach, wenn die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet wird. <sup>2</sup>Die Fälligkeit richtet sich nach § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 und 4 UStG. <sup>3</sup>Die Anwendung von § 13c UStG kommt nicht in Betracht, wenn die Steuer innerhalb der Zahlungs-Schonfrist nach § 240 Abs. 3 AO entrichtet wird. <sup>4</sup>Ein bis zum Ablauf der Zahlungs-Schonfrist entrichteter Betrag ist bei der Berechnung des Haftungsbetrags zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Soweit die Steuer nach diesem Zeitpunkt entrichtet wird, fallen die Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheids (vgl. Absatz 40) ab diesem Zeitpunkt weg.



(15) Ist die umsatzsteuerrechtliche Behandlung des der Forderung zu Grunde liegenden steuerpflichtigen Umsatzes streitig und wurde in Bezug darauf bei der entsprechenden Steuerfestsetzung Aussetzung der Vollziehung gewährt, ist insoweit keine Fälligkeit gegeben (§ 13c Abs. 1 Satz 2 UStG).

(16) <sup>1</sup>Für die Begründung der Haftung reicht es aus, wenn der der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung zu Grunde liegende Umsatz bei der Steuer berücksichtigt wurde. <sup>2</sup>Eine weitere Zuordnung der in der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung enthaltenen Umsatzsteuer ist nicht erforderlich. <sup>3</sup>Deshalb kann die Haftung nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der leistende Unternehmer Zahlungen an das Finanzamt speziell der in den abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderungen enthaltenen Umsatzsteuer zuordnet.

(17) <sup>1</sup>Wird über das Vermögen des leistenden Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet, können Steuerbeträge nicht mehr festgesetzt werden, das Steuerfestsetzungsverfahren wird unterbrochen. <sup>2</sup>Ist die Umsatzsteuer, für die die Haftung in Betracht kommt, durch den Insolvenzverwalter bzw. den Insolvenzschuldner für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet worden, gilt die Umsatzsteuer nach § 41 Abs. 1 InsO insoweit als fällig im Sinne des § 13c UStG. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt, wenn die Umsatzsteuer von Amts wegen zur Insolvenztabelle angemeldet worden ist. <sup>4</sup>Hierbei ist es unerheblich, ob der Insolvenzverwalter der Anmeldung widerspricht. <sup>5</sup>Nur in Fällen der Aussetzung der Vollziehung (vgl. Absatz 15) ist keine Fälligkeit im Sinne des § 13c UStG gegeben. <sup>6</sup>Von einer Nichtentrichtung der Steuer ist auch dann auszugehen, wenn eine Insolvenzquote zu erwarten ist. <sup>7</sup>Wird tatsächlich eine Zahlung durch den Insolvenzverwalter auf die angemeldete Umsatzsteuer geleistet, ist ein rechtmäßiger Haftungsbescheid zugunsten des Haftungsschuldners insoweit zu widerrufen (vgl. Absatz 40).

### Vereinnahmung

(18) <sup>1</sup>Die Haftung setzt voraus, dass der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger die abgetretene, verpfändete oder gepfändete Forderung ganz oder teilweise vereinnahmt hat. <sup>2</sup>Wurde die Forderung teilweise vereinnahmt, erstreckt sich die Haftung nur auf die Umsatzsteuer, die im tatsächlich vereinnahmten Betrag enthalten ist.

(19) <sup>1</sup>In den Fällen der Sicherungsabtretung gilt die Forderung durch den Abtretungsempfänger auch dann als vereinnahmt, soweit der leistende Unternehmer die Forderung selbst einzieht und den Geldbetrag an den Abtretungsempfänger weiterleitet oder soweit der Abtretungsempfänger die Möglichkeit des Zugriffs auf den Geldbetrag hat. <sup>2</sup>**Bei der Vereinnahmung des Forderungsbetrags durch den Abtretungsempfänger selbst ist dessen Einziehungs- oder Verfügungsbefugnis an einer Forderung zu berücksichtigen.**

(20) <sup>1</sup>**Macht der Abtretungsempfänger von seiner Einziehungsbefugnis Gebrauch ist maßgebender Rechtsgrund die mit der Abtretung verbundene Sicherungsabrede.** <sup>2</sup>Eine Vereinnahmung durch das kontoführende Unternehmen (z.B. ein Kreditinstitut) als Abtretungsempfänger liegt in den Fällen der Sicherungsabtretung (insbesondere der Globalzession) vor, wenn dieses die Forderung unter Offenlegung der Sicherungsabrede selbst beim Schuldner der Forderung einzieht. <sup>3</sup>In diesem Fall entzieht es dem leistenden Unternehmer dessen Einziehungsbefugnis auf Grund der im Rahmen der Globalzession getroffenen Vereinbarungen.

(21) Eine Vereinnahmung durch den Abtretungsempfänger bzw. Gläubiger liegt darüber hinaus auch dann vor, wenn die Einziehung der Forderung durch den Abtretungsempfänger auf der Grundlage anderer Ansprüche, wie z.B. einer Einzelabrede, eines Pfandrechts oder ohne Rechtsgrundlage erfolgt.

(22) <sup>1</sup>**Macht der Abtretungsempfänger von seiner Verfügungsbefugnis Gebrauch ist insoweit die Abtretung für die Inhaberschaft an der Forderung maßgebend.** <sup>4</sup>Diese begründet auch bei mittelbarer Vereinnahmung (z.B. mittels Bareinzahlung oder Überweisung von einem anderen Konto des Gläubigers nach Vereinnahmung durch den Gläubiger) das Recht auf Entzug der Verfügungsbefugnis.

(23) <sup>1</sup>Der Abtretungsempfänger soll nach Sinn und Zweck des § 13c UStG haften, soweit nicht mehr der leistende Unternehmer, sondern der Abtretungsempfänger über den eingegangenen Geldbetrag verfügen kann und daher die Verfügungsmacht über die in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer hat. <sup>2</sup>In den Fällen der Sicherungsabtretung gilt demnach die Forderung auch dann durch den Abtretungsempfänger als vereinnahmt, wenn und soweit der leistende Unternehmer die Forderung zwar selbst einzieht, den Geldbetrag jedoch an den Abtretungsempfänger weiterleitet oder dieser die Möglichkeit des Zugriffs auf diesen Betrag hat (vgl. Absatz 19). <sup>3</sup>Dies betrifft insbesondere die Fälle, in denen Forderungsbeträge auf einem beim Abtretungsempfänger geführten Konto des leistenden

Unternehmers eingehen. <sup>4</sup>Die Vereinnahmung des Forderungsbetrags durch den Abtretungsempfänger wird jedoch nicht bereits bei jedem Geldeingang auf einem bei dem Abtretungsempfänger geführten Konto des leistenden Unternehmers fingiert, dies grundsätzlich auch dann nicht, wenn sich das Konto des leistenden Unternehmers im Debet befindet, sondern nur soweit der Abtretungsempfänger die Verfügungsbefugnis erhält.

(24) <sup>1</sup>Die Verfügungsbefugnis am Forderungsbetrag liegt in folgenden Fällen beim Abtretungsempfänger, so dass insoweit eine Vereinnahmung durch diesen fingiert wird:

1. Das beim Abtretungsempfänger geführte Konto des leistenden Unternehmers befindet sich auch nach der Gutschrift des Forderungseingangs im Debet und es besteht keine Kreditvereinbarung („Kreditlinie“, „Kreditrahmen“).

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Es besteht keine Kreditvereinbarung für das Konto des A bei B. <sup>4</sup>Ein Kunde des A begleicht eine Forderung i.H.v. 34 800 € durch Barzahlung; A zahlt den Betrag auf sein Konto bei B ein, welches nach der Gutschrift noch einen Saldo von 5 000 € im Debet aufweist.

<sup>5</sup>B hat das Recht, den Betrag ausschließlich zum Ausgleich der eigenen Forderung zu verwenden und dem A insoweit eine anderweitige Verfügung zu versagen. <sup>6</sup>Die Forderung gilt in voller Höhe als durch B vereinnahmt.

2. Das beim Abtretungsempfänger geführte Konto des leistenden Unternehmers befindet sich auch nach der Gutschrift des Forderungseingangs im Debet und eine bestehende Kreditvereinbarung („vereinbarte Überziehung“) ist ausgeschöpft.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Für das Konto des A bei B besteht ein Kreditrahmen von 100 000 € (sog. „vereinbarte Überziehung“). <sup>4</sup>Ein Kunde des A begleicht eine Forderung i.H.v. 34 800 € durch Überweisung auf das Konto des A bei B, welches nach der Gutschrift noch einen Saldo von 120 000 € im Debet aufweist.

<sup>5</sup>B hat das Recht, den Betrag ausschließlich zum Ausgleich der eigenen Forderung zu verwenden und dem A insoweit eine anderweitige Verfügung zu versagen. <sup>6</sup>Die Forderung gilt in voller Höhe als durch B vereinnahmt.

3. <sup>1</sup>Das beim Abtretungsempfänger geführte Konto des leistenden Unternehmers befindet sich auch nach der Gutschrift des Forderungseingangs im Debet und ein bestehender Kreditrahmen ist zwar noch nicht ausgeschöpft, wird jedoch im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Geldeingang eingeschränkt. <sup>2</sup>Das Konto des leistenden Unternehmers ist nach dieser Einschränkung (z.B. durch Kündigung oder Reduzierung des Kreditrahmens) über das vereinbarte Maß in Anspruch genommen.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Für das Konto des A bei B besteht ein Kreditrahmen von 100 000 € (sog. „vereinbarte Überziehung“). <sup>4</sup>Ein Kunde des A begleicht eine Forderung i.H.v. 34 800 € durch Überweisung auf das Konto des A bei B, welches nach der Gutschrift noch einen Saldo von 70 000 € im Debet aufweist. <sup>5</sup>B reduziert den vereinbarten Kreditrahmen unmittelbar nach Gutschrift des Forderungseingangs auf 50 000 €.

<sup>6</sup>A kann über den gutgeschriebenen Forderungsbetrag nicht mehr verfügen, da er von B zum Ausgleich der eigenen (durch die Reduzierung des Kontokorrentkredits entstandenen) Forderung verwendet worden ist und dem A kein weiterer Verfügungsrahmen auf seinem Konto verblieben ist. <sup>7</sup>Die Forderung gilt in voller Höhe als durch B vereinnahmt.

4. Der Abtretungsempfänger separiert den Geldbetrag nach Eingang auf dem Konto des leistenden Unternehmers auf ein anderes Konto, z.B. ein Sicherheitenerlöskonto.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Für das Konto des A bei B besteht ein Kreditrahmen von 100 000 € (sog. „vereinbarte Überziehung“). <sup>4</sup>Ein Kunde des A begleicht eine Forderung i.H.v. 34 800 € durch Überweisung auf das Konto des A bei B, welches nach der Gutschrift zunächst noch einen Saldo von 80 000 € im Debet aufweist. <sup>5</sup>B bucht den zunächst gutgeschriebenen Betrag auf ein Darlehnskonto des A um, welches von diesem nicht bedient worden war.

<sup>6</sup>A kann über den gutgeschriebenen Forderungsbetrag nach Separierung durch B nicht mehr verfügen, da er von B zum Ausgleich der eigenen (neben dem Kontokorrent bestehenden Darlehns-)Forderung verwendet worden ist. <sup>7</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob dem A ein Verfügungsrahmen auf seinem Konto verblieben ist. <sup>8</sup>Die Forderung gilt in voller Höhe als durch B vereinnahmt.

<sup>9</sup>Gleiches gilt bei Umbuchung auf ein gesondertes Sicherheitenerlöskonto.

(25) <sup>1</sup>Bei einem Kontokorrentkonto widerspricht das kontoführende Unternehmen Verfügungen des leistenden Unternehmers regelmäßig nicht bereits bei jedem Überschreiten des vereinbarten Kreditrahmens. <sup>2</sup>In der Regel erfolgt ein Widerspruch erst dann, wenn die vorgenommene Anweisung den vereinbarten Kreditrahmen um mehr als 15 % überschreitet. <sup>3</sup>In diesem Rahmen kann der leistende Unternehmer die Erfüllung seiner Kontoanweisungen vom kontoführenden Unternehmen regelmäßig noch erwarten. <sup>4</sup>Es ist daher nur insoweit von einem Entzug der Verfügungsbefugnis über eingehende Beträge durch das kontoführende Unternehmen auszugehen, als das Konto des leistenden Unternehmers den vereinbarten Kreditrahmen auch nach der Gutschrift des Forderungseingangs um 15 % überschreitet; nur insoweit muss der leistende Unternehmer davon ausgehen, dass er über den gutgeschriebenen Betrag nicht mehr verfügen können wird.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Für das Konto des A bei B besteht ein Kreditrahmen von 100 000 € (sog. „vereinbarte Überziehung“). <sup>4</sup>Ein Kunde des A begleicht eine Forderung i.H.v. 34 800 € durch Überweisung auf das Konto des A bei B, welches nach der Gutschrift noch einen Saldo von 110 000 € im Debet aufweist.

<sup>5</sup>Obwohl der Kreditrahmen des A keine weiteren Verfügungen zulässt und die Forderung damit als in voller Höhe als durch B vereinnahmt gelten könnte, ist davon auszugehen, dass A über einen Teilbetrag der gutgeschriebenen Forderung i.H.v. 5 000 € noch verfügen kann, da die kontoführenden Unternehmen im Allgemeinen nur den die Kreditlinie um 15 % übersteigenden Forderungseingang zum Ausgleich der eigenen (durch ausnahmsweise geduldete Überziehung des Kontokorrentkredits entstandenen) Forderung verwenden wird und den A insoweit von einer Verfügung ausschließen. <sup>6</sup>Die Forderung gilt daher i.H.v. 29 800 € als durch B vereinnahmt.

(26) <sup>1</sup>Kündigt oder reduziert das kontoführende Unternehmen die Kreditlinie zwar ganz oder teilweise, ggf. auf einen geringeren Betrag, räumt es dem leistenden Unternehmer jedoch einen gewissen Zeitraum ein, um dieses Kreditziel (vereinbarte Überziehung) zu erreichen, wird es während dieses Zeitraums auch weiterhin Verfügungen des Unternehmers zu Lasten seines Kontokorrents innerhalb des bisherigen Kreditrahmens zulassen (geduldete Überziehung). <sup>2</sup>In diesem Fall ist von einer Vereinnahmung durch das kontoführende Unternehmen für eigene Zwecke der Rückführung eingeräumter Kredite nur insoweit auszugehen, als die geduldete Überziehung insgesamt zu einer Verringerung des in Anspruch genommenen Kredits geführt hat. <sup>3</sup>Bei dieser Betrachtung ist auf den Unterschiedsbetrag abzustellen, der sich nach Gutschrift des Geldeingangs zum Kreditbetrag im Kündigungszeitpunkt ergibt.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer A unterhält ein Kontokorrentkonto bei dem kontoführenden Unternehmen B. <sup>2</sup>B hat sich die Forderungen aus der Geschäftstätigkeit des A im Wege der Globalzession abtreten lassen. <sup>3</sup>Für das Konto des A bei B besteht ein Kreditrahmen von 100 000 € (sog. „vereinbarte Überziehung“), der auch vollständig ausgeschöpft ist. <sup>3</sup>B kündigt diesen Kreditrahmen auf 40 000 € herab, räumt dem A jedoch eine Zeitspanne von drei Monaten ein, um dieses Kreditziel zu erreichen und sagt dem A zu, Verfügungen zu Lasten dieses

Kontos innerhalb des bisherigen Kreditrahmens zunächst nicht zu widersprechen. <sup>4</sup>Innerhalb dieses Zeitraums verzeichnet B insgesamt 348 000 € Zahlungseingänge und führt Verfügungen von insgesamt 298 000 € zu Lasten des A aus.

<sup>5</sup>A hat bei einem Debet von 50 000 € nach Ablauf der drei Monate nicht mehr die Möglichkeit, über die seinem Konto gutgeschriebenen Forderungseingänge zu verfügen, da sowohl der (nun i.H.v. 40 000 €) vereinbarte, als auch der üblicherweise zusätzlich geduldete Kreditrahmen (i.H.v. weiteren 15 %, hier 6 000 €) ausgeschöpft ist und B diese Beträge zum Ausgleich der eigenen (durch die teilweise Kündigung des Kontokorrentkredits entstandenen) Forderung verwendet hat. <sup>6</sup>Wegen der Zusage von B, zunächst die Verfügungsmöglichkeit des A im bisherigen Umfang zu belassen, gelten die Forderungen nicht i.H.v. 348 000 € als durch B vereinnahmt, sondern nur im Umfang der tatsächlichen Verwendung zur Darlehensrückführung von 50 000 €. <sup>7</sup>Eine Haftung des B besteht dementsprechend für die in den durch B als vereinnahmt geltenden Forderungen enthaltene Umsatzsteuer von 7 983 €.

(27) <sup>1</sup>In den Fällen des Forderungsverkaufs gilt die Forderung nicht durch den Abtretungsempfänger als vereinnahmt, soweit der leistende Unternehmer für die Abtretung der Forderung eine Gegenleistung in Geld vereinnahmt (z.B. bei entsprechend gestalteten Asset-Backed-Securities (ABS)-Transaktionen). <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass dieser Geldbetrag tatsächlich in den Verfügungsbereich des leistenden Unternehmers gelangt. <sup>3</sup>Davon ist nicht auszugehen, soweit dieser Geldbetrag auf ein Konto gezahlt wird, auf das der Abtretungsempfänger die Möglichkeit des Zugriffs hat. **<sup>4</sup>Hinsichtlich der Vereinnahmung eines Kaufpreises für eine abgetretene Forderung durch den Forderungskäufer bzw. Abtretungsempfänger gelten die Absätze 20 bis 26 entsprechend, soweit der Kaufpreis auf einem beim Forderungskäufer bzw. Abtretungsempfänger geführten Konto des leistenden Unternehmers eingeht.**

(28) <sup>1</sup>§ 13c UStG ist anzuwenden, wenn im Rahmen von Insolvenzverfahren beim leistenden Unternehmer anstelle des Abtretungsempfängers der Insolvenzverwalter die abgetretene Forderung einzieht oder verwertet (§ 166 Abs. 2 InsO). <sup>2</sup>Der Abtretungsempfänger vereinnahmt den vom Insolvenzverwalter eingezogenen Geldbetrag nach Abzug der Feststellungs- und Verwertungskosten (§ 170 InsO) auf Grund des durch die Abtretung begründeten Absonderungsrechts. <sup>3</sup>Die Absätze 18, 30 und 41 ff. sind hinsichtlich des Umfangs der Haftung entsprechend anzuwenden.

(29) <sup>1</sup>Vereinnahmt der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger die Forderung und zahlt er den eingezogenen Geldbetrag ganz oder teilweise an den leistenden Unternehmer zurück, beschränkt sich die Haftung auf die im einbehaltenen Restbetrag enthaltene Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Die Haftung kann nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger an den leistenden Unternehmer einen Betrag in Höhe der auf die Forderung entfallenden Umsatzsteuer entrichtet, vielmehr beschränkt sich auch in diesem Fall die Haftung auf die im einbehaltenen Restbetrag enthaltene Umsatzsteuer.

(30) <sup>1</sup>Hat der Abtretungsempfänger die abgetretene Forderung ganz oder teilweise an einen Dritten abgetreten, gilt dieses Rechtsgeschäft insoweit als Vereinnahmung, d.h. der Abtretungsempfänger kann für die im Gesamtbetrag der weiter übertragenen Forderung enthaltene Umsatzsteuer in Haftung genommen werden. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, welche Gegenleistung er für die Übertragung der Forderung erhalten hat. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt für die Pfandgläubiger und Vollstreckungsgläubiger in den Fällen der Verpfändung und Pfändung von Forderungen.

#### Inanspruchnahme des Haftenden

(31) <sup>1</sup>Die Haftungsinanspruchnahme ist frühestens in dem Zeitpunkt zulässig, in dem die Steuer fällig war und nicht oder nicht vollständig entrichtet wurde (unter Beachtung von § 240 Abs. 3 AO). <sup>2</sup>Hat der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger die Forderung zu diesem Zeitpunkt noch nicht vereinnahmt, ist der Zeitpunkt der nachfolgenden Vereinnahmung maßgebend.

(32) <sup>1</sup>Der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. <sup>2</sup>Die Haftungsinanspruchnahme nach anderen Haftungstatbeständen (z.B. auf Grund §§ 69 AO, 128 HGB) bleibt unberührt.

(33) <sup>1</sup>Für den Erlass des Haftungsbescheids gelten die allgemeinen Regeln des § 191 AO, ohne dass dabei ein Ermessen besteht. <sup>2</sup>Auf ein Verschulden des leistenden Unternehmers oder des Abtretungsempfängers kommt es nicht an. <sup>3</sup>Bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot) ist § 219 AO zu beachten.

(34) Der Haftungsbescheid ist durch das Finanzamt zu erlassen, das für die Umsatzsteuer des leistenden Unternehmers örtlich zuständig ist (vgl. §§ 21, 24 AO).

**(35)** <sup>1</sup>Stellt das Finanzamt fest, dass der Anspruch des leistenden Unternehmers auf Gegenleistung für einen steuerpflichtigen Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an einen anderen Unternehmer abgetreten, verpfändet oder gepfändet wurde, ist zu prüfen, ob die Steuer, bei deren Berechnung der Umsatz berücksichtigt worden ist, bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet wurde. <sup>2</sup>Es ist insbesondere im Vollstreckungsverfahren und im Rahmen von Außenprüfungen auf entsprechende Haftungstatbestände zu achten und ggf. zeitnah der Erlass eines Haftungsbescheids anzuregen.

**(36)** <sup>1</sup>Das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt ist berechtigt, den Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger über den Zeitpunkt und die Höhe der vereinnahmten abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung zu befragen und Belege anzufordern, weil es für den Erlass des Haftungsbescheids zuständig ist. <sup>2</sup>Diese Befragung soll in der Regel in schriftlicher Form durchgeführt werden. <sup>3</sup>Es gelten die Mitwirkungspflichten im Sinne des §§ 90 ff. AO.

**(37)** <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer hat nach § 93 AO Auskunft über den der Abtretung, Verpfändung oder Pfändung zu Grunde liegenden Umsatz (Höhe des Umsatzes und den darauf entfallenen Steuerbetrag) sowie über den Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger zu geben. <sup>2</sup>Es gelten die Mitwirkungspflichten im Sinne des §§ 90 ff. AO. <sup>3</sup>Der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger muss vom leistenden Unternehmer so eindeutig bezeichnet werden, dass er durch das anfragende Finanzamt eindeutig und leicht identifiziert werden kann. <sup>4</sup>Wird keine oder keine hinreichende Antwort erteilt, kann diese mit Zwangsmitteln (§§ 328 ff. AO) durchgesetzt oder eine Außenprüfung, bzw. eine Umsatzsteuer-Nachschauf (§ 27b UStG) durchgeführt werden.

**(38)** <sup>1</sup>Dem Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger soll vor Erlass eines Haftungsbescheids rechtliches Gehör gewährt werden (vgl. § 91 AO). <sup>2</sup>Er hat nach § 93 AO Auskunft zu geben. <sup>3</sup>Wird keine oder keine hinreichende Antwort erteilt, kann das für den leistenden Unternehmer zuständige Finanzamt z.B. ein Ersuchen auf Amtshilfe bei dem für den Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger örtlich zuständigen Finanzamt stellen. <sup>4</sup>Die Ermittlungen können auch im Rahmen einer Außenprüfung oder einer Umsatzsteuer-Nachschauf nach § 27b UStG durchgeführt werden.

**(39)** Mit der Festsetzung der Haftungsschuld wird ein Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 44 AO begründet.

**(40)** <sup>1</sup>Die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt seines Erlasses bzw. der entsprechenden Einspruchsentscheidung. <sup>2</sup>Minderungen der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerschuld durch Zahlungen des Steuerschuldners nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung berühren die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids nicht. <sup>3</sup>Ein rechtmäßiger Haftungsbescheid ist aber zugunsten des Haftungsschuldners zu widerrufen, soweit die ihm zu Grunde liegende Steuerschuld später gemindert worden ist.

**(41)** Die Haftung ist der Höhe nach auf den Betrag der im Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichteten Steuer und auf die im vereinnahmten Betrag der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung enthaltene Umsatzsteuer begrenzt (zweifache Begrenzung).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Unternehmer U hat auf Grund der Angaben in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung eine Vorauszahlung i.H.v. 20 000 € an das Finanzamt zu entrichten. <sup>2</sup>In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Betrag i.H.v. 100 000 € enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich **19 000 €** Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger A, der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, abgetreten worden ist. <sup>3</sup>A hat **119 000 €** vereinnahmt. <sup>4</sup>U entrichtet bei Fälligkeit der Vorauszahlung nur einen Betrag i.H.v. 15 000 € an das Finanzamt.

<sup>5</sup>Eine Haftungsinanspruchnahme des A ist i.H.v. 5 000 € zulässig. <sup>6</sup>Die Differenz zwischen der Vorauszahlung (20 000 €) und dem von U entrichteten Betrag (15 000 €) ist geringer als der in der abgetretenen Forderung enthaltene Umsatzsteuerbetrag (**19 000 €**).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1. <sup>2</sup>U entrichtet die Vorauszahlung bei Fälligkeit nicht. <sup>3</sup>Das Finanzamt stellt fest, dass A die abgetretene Forderung an einen Dritten für 80 000 € zuzüglich **15 200 €** Umsatzsteuer übertragen hat.

<sup>4</sup>Die Haftungsinanspruchnahme des A ist i.H.v. **19 000 €** zulässig. <sup>5</sup>Die abgetretene Forderung gilt infolge der Übertragung an den Dritten als in voller Höhe vereinnahmt.

---

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Der Unternehmer U hat auf Grund der Angaben in seiner Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat Juli eine Vorauszahlung i.H.v. 20 000 € an das Finanzamt zu entrichten. <sup>2</sup>In der Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist auch ein Betrag i.H.v. 100 000 € enthalten, der zivilrechtlich zuzüglich 19 000 € Umsatzsteuer an den Abtretungsempfänger A, der Unternehmer im Sinne des § 2 UStG ist, abgetreten worden ist. <sup>3</sup>U entrichtet bei Fälligkeit nur einen Betrag i.H.v. 5 000 € an das Finanzamt. <sup>4</sup>Das Finanzamt stellt fest, dass A am 20. August aus der abgetretenen Forderung einen Teilbetrag i.H.v. 59 500 € erhalten hat.

<sup>5</sup>Der Haftungstatbestand ist frühestens zum 20. August erfüllt. <sup>6</sup>Der Haftungsbetrag ist der Höhe nach auf 15 000 € (20 000 € – 5 000 €) begrenzt. <sup>7</sup>Wegen der nur teilweisen Vereinnahmung der Forderung ist A nur i.H.v. 9 500 € (in dem vereinnahmten Betrag enthaltene Steuer) in Anspruch zu nehmen.

**Haftungsausschluss**

**(42)** Der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger kann sich der Haftungsinanspruchnahme entziehen, soweit er als Dritter Zahlungen im Sinne des § 48 AO zugunsten des leistenden Unternehmers bewirkt.

**(43)** <sup>1</sup>Derartige Zahlungen soll der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger an das für den leistenden Unternehmer örtlich zuständige Finanzamt unter Angabe der Steuernummer des Steuerschuldners leisten. <sup>2</sup>Insbesondere soll der Anlass der Zahlung angegeben werden sowie der Name desjenigen, für den die Zahlung geleistet wird. <sup>3</sup>Zusätzlich soll der Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger die Zahlung zeitraumbezogen der Vorauszahlung oder dem Unterschiedsbetrag zuordnen, in der/dem die Umsatzsteuer aus dem der abgetretenen, verpfändeten oder gepfändeten Forderung zu Grunde liegenden Umsatz enthalten ist. <sup>4</sup>Die Steuerschuld des leistenden Unternehmers verringert sich um die vom Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsschuldner geleisteten Zahlungen. <sup>5</sup>Wird die Steuer vom leistenden Unternehmer im Fälligkeitszeitpunkt entrichtet, kann der vom Abtretungsempfänger, Pfandgläubiger oder Vollstreckungsgläubiger geleistete Betrag an den leistenden Unternehmer erstattet oder mit anderen Steuerrückständen des leistenden Unternehmers verrechnet werden.

**Übergangsregelung**

**(44)** § 27 Abs. 7 UStG regelt, dass § 13c UStG auf Forderungen anzuwenden ist, die nach dem 7. 11. 2003 abgetreten, verpfändet oder gepfändet worden sind.

**(45)** Auch im Falle einer vor dem 8. 11. 2003 abgeschlossenen Globalzession gilt die Haftung nur für Forderungen, die nach dem 31. 12. 2003 entstanden sind.

**Zu § 13d UStG****182c. Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage**

(1) <sup>1</sup>§ 13d UStG begründet eine Haftung in den Fällen, in denen sich bei einer steuerpflichtigen Lieferung von beweglichen Gegenständen auf Grund eines Mietvertrags oder mietähnlichen Vertrags die Bemessungsgrundlage geändert hat oder das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden oder die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden ist. <sup>2</sup>Dabei entsteht gegen den Leistungsempfänger ein Vorsteuerrückforderungsanspruch aus der Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs (vgl. § 17 UStG). <sup>3</sup>Der leistende Unternehmer kann hierfür in Haftung genommen werden. <sup>4</sup>Führt der Leistungsempfänger den Rückforderungsbetrag aus der Berichtigung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs nicht an das Finanzamt ab oder kann die Rückforderung nicht mit Vorsteueransprüchen des Leistungsempfängers verrechnet werden, wird der leistende Unternehmer für die beim Leistungsempfänger entstandene Steuer (Berichtigungsbetrag) in Haftung genommen.

**Tatbestandsmerkmale**

(2) <sup>1</sup>Umsätze, die eine Haftung im Sinne des § 13d UStG auslösen können, sind steuerpflichtige Lieferungen beweglicher Gegenstände an andere Unternehmer auf Grund von Mietverträgen oder auf Grund mietähnlicher Verträge. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich insbesondere um Lieferungen von beweglichen Gegenständen des Anlagevermögens (z.B. Baukräne, ortsfest oder auf Schienen, Gerüste, Lastkraftwagen, Kipper, Sattelschlepper, Personenkraftfahrzeuge). <sup>3</sup>Grundsätzlich kommen als Gegenstand der Lieferung alle beweglichen Gegenstände in Betracht. <sup>4</sup>Die Gegenstände müssen nicht notwendigerweise nur branchentypisch verwendet werden können. <sup>5</sup>Voraussetzung ist jedoch,

dass die steuerpflichtigen Umsätze als Lieferungen anzusehen sind, obwohl ihnen kein Kaufvertrag zu Grunde gelegen hat.

(3) Bei Mietverträgen im Sinne des § 535 BGB mit Recht zum Kauf liegen Lieferungen vor, wenn **der Vertrag den Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand spätestens mit der letzten vereinbarten fälligen Zahlung vorsieht** (vgl. Abschnitt 25 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1).

(4) <sup>1</sup>Werden Gegenstände im Leasing-Verfahren überlassen, ist die Übergabe des Leasing-Gegenstands durch den Leasing-Geber an den Leasing-Nehmer **unter den in Abschnitt 25 Abs. 4 Sätze 1 bis 3 genannten Voraussetzungen** eine Lieferung. <sup>2</sup>Auch diese Lieferungen fallen unter § 13d UStG.

(5) Schuldet der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG, ist § 13d UStG nicht anwendbar.

(6) <sup>1</sup>Die eine Haftung begründenden Lieferungen müssen von einem Unternehmer (§ 2 UStG) an einen anderen Unternehmer erbracht worden sein. <sup>2</sup>Die Haftung setzt voraus, dass der leistende Unternehmer für die steuerpflichtige Lieferung eine Rechnung mit gesondertem Umsatzsteuerausweis erteilt, die den Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt.

(7) <sup>1</sup>Die Änderung der Bemessungsgrundlage im Rahmen des § 13d UStG kann insbesondere auftreten, wenn das vereinbarte Entgelt uneinbringlich geworden (vgl. § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG) oder die steuerpflichtige Lieferung rückgängig gemacht worden ist (vgl. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). <sup>2</sup>Die Haftung setzt voraus, dass der Unternehmer, der den Umsatz ausgeführt hat, den dafür geschuldeten Steuerbetrag und der Unternehmer, an den der Umsatz ausgeführt worden ist, den dafür in Anspruch genommenen Vorsteuerbetrag nach § 17 UStG zu berichtigen hat.

(8) Der leistende Unternehmer haftet für die Steuer aus der Berichtigung des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers.

(9) <sup>1</sup>§ 13d UStG setzt voraus, dass der Leistungsempfänger die Steuer im Zeitpunkt der Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat. <sup>2</sup>In dieser Umsatzsteuer muss die Vorsteuerrückforderung aus der Änderung der Bemessungsgrundlage des Umsatzes im Sinne des § 13d UStG ganz oder teilweise berücksichtigt sein (zweifache Begrenzung).

(10) <sup>1</sup>War die zu berichtigende Vorsteuer in der Steuer für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum nicht enthalten, kommt eine Haftung nicht in Betracht. <sup>2</sup>Ist die zu berichtigende Vorsteuer erstmals in der zu entrichtenden Steuer für das entsprechende Kalenderjahr enthalten, greift die Haftung ein, wenn der Leistungsempfänger den Unterschiedsbetrag im Sinne des § 18 Abs. 4 UStG bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat.

(11) <sup>1</sup>Hat der Leistungsempfänger die Vorauszahlung für den maßgeblichen Voranmeldungszeitraum, in der die Berichtigung des Vorsteuerabzugs enthalten ist, vollständig entrichtet, haftet der leistende Unternehmer nicht. <sup>2</sup>Dies gilt auch dann, wenn sich für das entsprechende Kalenderjahr eine zu entrichtende Steuer im Sinne des § 18 Abs. 3 UStG zugunsten des Finanzamts ergibt und der Leistungsempfänger den Unterschiedsbetrag nach § 18 Abs. 4 UStG bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet hat.

(12) <sup>1</sup>Die Haftung greift dem Grunde nach, wenn die Steuer nicht bis zum Ablauf des Fälligkeitstags entrichtet wird. <sup>2</sup>Die Fälligkeit richtet sich nach § 220 Abs. 1 AO i.V.m. § 18 Abs. 1 und 4 UStG. <sup>3</sup>Die Anwendung von § 13d UStG kommt nicht in Betracht, wenn die Steuer innerhalb der Zahlungs-Schonfrist nach § 240 Abs. 3 AO entrichtet wird. <sup>4</sup>Ein bis zum Ablauf der Zahlungs-Schonfrist entrichteter Betrag ist bei der Berechnung des Haftungsbetrags zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Soweit die Steuer nach diesem Zeitpunkt entrichtet wird, fallen die Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheids (vgl. Absatz 23) ab diesem Zeitpunkt weg.

(13) Ist die Berichtigung der Vorsteuer beim Leistungsempfänger streitig und wurde in Bezug darauf bei der Steuerfestsetzung Aussetzung der Vollziehung gewährt, ist insoweit keine Fälligkeit gegeben (§ 13d Abs. 1 Satz 2 UStG).

(14) <sup>1</sup>Für die Begründung der Haftung reicht es aus, dass die zu berichtigende Vorsteuer bei der Steuer berücksichtigt wurde. <sup>2</sup>Eine weitere Zuordnung des Berichtigungsbetrags ist nicht erforderlich. <sup>3</sup>Deshalb kann die Haftung nicht dadurch ausgeschlossen werden, dass der Leistungsempfänger Zahlungen an das Finanzamt speziell der zu berichtigenden Vorsteuer zuordnet.

(15) <sup>1</sup>Wird über das Vermögen des Leistungsempfängers das Insolvenzverfahren eröffnet, können Steuerbeträge nicht mehr festgesetzt werden, das Steuerfestsetzungsverfahren wird unterbrochen. <sup>2</sup>Ist der Betrag der Vorsteuerrückforderung, für die die Haftung in Betracht kommt, durch den Insolvenzverwalter bzw. den Insolvenzschuldner für Zeiträume vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens angemeldet worden, gilt die Umsatzsteuer nach § 41 Abs. 1 InsO insoweit als fällig im Sinne des § 13d UStG. <sup>3</sup>Entsprechendes gilt, wenn der Betrag der Vorsteuerrückforderung von Amts wegen zur

Insolvenztabelle angemeldet worden ist. <sup>4</sup>Hierbei ist es unerheblich, ob der Insolvenzverwalter der Anmeldung widerspricht. <sup>5</sup>Nur in Fällen der Aussetzung der Vollziehung (vgl. Absatz 13) ist keine Fälligkeit im Sinne des § 13d UStG gegeben. <sup>6</sup>Von einer Nichtentrichtung der Steuer ist auch dann auszugehen, wenn eine Insolvenzquote zu erwarten ist. <sup>7</sup>Wird tatsächlich eine Zahlung durch den Insolvenzverwalter auf den angemeldeten Betrag der Vorsteuerrückforderung geleistet, ist ein rechtmäßiger Haftungsbescheid zugunsten des Haftungsschuldners insoweit zu widerrufen (vgl. Absatz 23).

#### Inanspruchnahme des Haftenden

(16) Der leistende Unternehmer kann als Haftungsschuldner nach § 13d UStG erst ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der nicht oder nicht vollständig entrichteten Steuer durch den Leistungsempfänger in Anspruch genommen werden (unter Beachtung von § 240 Abs. 3 AO).

(17) <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer ist bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen durch Haftungsbescheid in Anspruch zu nehmen. <sup>2</sup>Die Haftungsinanspruchnahme nach anderen Haftungstatbeständen (z.B. auf Grund § 69 AO, § 128 HGB) bleibt unberührt.

(18) <sup>1</sup>Für den Erlass des Haftungsbescheids gelten die allgemeinen Regeln des § 191 AO, ohne dass dabei ein Ermessen besteht. <sup>2</sup>Auf ein Verschulden des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers kommt es nicht an. <sup>3</sup>Bei der Inanspruchnahme des Haftungsschuldners durch Zahlungsaufforderung (Leistungsgebot) ist § 219 AO zu beachten.

(19) Der Haftungsbescheid ist durch das Finanzamt zu erlassen, das für die Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer des Leistungsempfängers örtlich zuständig ist (vgl. §§ 21, 24 AO).

(20) <sup>1</sup>Stellt das Finanzamt fest, dass in einer Steuer ein Vorsteuerberichtigungsbetrag im Sinne des § 17 UStG aus der Lieferung beweglicher Gegenstände auf Grund eines Mietvertrags bzw. mietähnlichen Vertrags enthalten ist, ist zu prüfen, ob diese Steuer bei Fälligkeit nicht oder nicht vollständig entrichtet wurde. <sup>2</sup>Es ist insbesondere im Vollstreckungsverfahren und im Rahmen von Außenprüfungen auf entsprechende Haftungstatbestände zu achten und ggf. zeitnah der Erlass eines Haftungsbescheids anzuregen.

(21) <sup>1</sup>Das für den Leistungsempfänger zuständige Finanzamt hat den leistenden Unternehmer auf eine mögliche Haftungsinanspruchnahme nach § 13d UStG hinzuweisen. <sup>2</sup>Dies soll in der Regel in schriftlicher Form durchgeführt werden.

(22) Mit der Festsetzung der Haftungsschuld wird ein Gesamtschuldverhältnis im Sinne des § 44 AO begründet.

(23) <sup>1</sup>Die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids richtet sich nach den Verhältnissen im Zeitpunkt seines Erlasses bzw. der entsprechenden Einspruchsentscheidung. <sup>2</sup>Minderungen der dem Haftungsbescheid zu Grunde liegenden Steuerschuld durch Zahlungen des Steuerschuldners nach Ergehen einer Einspruchsentscheidung berühren die Rechtmäßigkeit des Haftungsbescheids nicht. <sup>3</sup>Ein rechtmäßiger Haftungsbescheid ist aber zugunsten des Haftungsschuldners zu widerrufen, soweit die ihm zu Grunde liegende Steuerschuld später gemindert worden ist.

(24) Die Haftung des leistenden Unternehmers ist der Höhe nach auf den Betrag der im Fälligkeitszeitpunkt nicht entrichteten Steuer und höchstens auf den Vorsteuerberichtigungsbetrag begrenzt (zweifache Begrenzung).

#### Haftungsausschluss

(25) Der leistende Unternehmer kann sich der Haftungsinanspruchnahme entziehen, soweit er als Dritter Zahlungen im Sinne des § 48 AO zugunsten des Leistungsempfängers bewirkt.

(26) <sup>1</sup>Derartige Zahlungen soll der leistende Unternehmer an das für den Leistungsempfänger örtlich zuständige Finanzamt unter Angabe der Steuernummer des Steuerschuldners leisten. <sup>2</sup>Insbesondere soll der Anlass der Zahlung angegeben werden sowie der Name desjenigen, für den die Zahlung geleistet wird. <sup>3</sup>Zusätzlich soll der leistende Unternehmer die Zahlung zeitraumbezogen der Vorauszahlung oder dem Unterschiedsbetrag zuordnen, in der/dem die Vorsteuerberichtigung auf Grund der Änderung der Bemessungsgrundlage enthalten ist. <sup>4</sup>Die Vorauszahlung oder der Unterschiedsbetrag des Leistungsempfängers verringert sich um die vom leistenden Unternehmer geleisteten Zahlungen. <sup>5</sup>Wird die Steuer vom Leistungsempfänger im Fälligkeitszeitpunkt entrichtet, kann der vom leistenden Unternehmer geleistete Betrag an den Leistungsempfänger erstattet oder mit anderen Steuerrückständen des Leistungsempfängers verrechnet werden.



## Übergangsregelung

(27) § 27 Abs. 7 UStG regelt, dass § 13d UStG auf Mietverträge oder mietähnliche Verträge anzuwenden ist, die nach dem 7. 11. 2003 abgeschlossen worden sind, wenn die daraus zu erbringenden Umsätze nach dem 31. 12. 2003 ausgeführt wurden.

Zu § 14 UStG  
(§§ 31 bis 34 UStDV)

### 183. Zum Begriff der Rechnung

(1) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 1 UStG i.V.m. § 31 Abs. 1 UStDV ist eine Rechnung jedes Dokument oder eine Mehrzahl von Dokumenten, mit denen über eine Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird. <sup>2</sup>Rechnungen im Sinne des § 14 UStG brauchen nicht ausdrücklich als solche bezeichnet zu werden. <sup>3</sup>Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt des Dokuments ergibt, dass der Unternehmer über eine Leistung abrechnet. <sup>4</sup>Keine Rechnungen sind Schriftstücke, die nicht der Abrechnung einer Leistung dienen, sondern sich ausschließlich auf den Zahlungsverkehr beziehen (z.B. Mahnungen, Kontoauszüge), auch wenn sie alle in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthalten. <sup>5</sup>Rechnungen können auf Papier oder, vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers, auf elektronischem Weg übermittelt werden.

(2) <sup>1</sup>Als Rechnung ist auch ein Vertrag anzusehen, der die in § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben enthält. <sup>2</sup>Im Vertrag fehlende Angaben müssen in anderen Unterlagen enthalten sein, auf die im Vertrag hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV). <sup>3</sup>Ist in einem Vertrag – z.B. in einem Miet- oder Pachtvertrag, Wartungsvertrag oder Pauschalvertrag mit einem Steuerberater – der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, nicht angegeben, reicht es aus, wenn sich dieser aus den einzelnen Zahlungsbelegen, z.B. aus den Ausfertigungen der Überweisungsaufträge, ergibt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. 7. 1988, V B 72/86, BStBl II S. 913). <sup>4</sup>Die in einem Vertrag enthaltene gesonderte Inrechnungstellung der Steuer muss jedoch wie bei jeder anderen Abrechnungsform eindeutig, klar und unbedingte sein. <sup>5</sup>Das ist nicht der Fall, wenn z.B. die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen lässt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz versteuern oder als steuerfrei behandeln will, und demnach die Abrechnungsvereinbarung für jeden der beiden Fälle eine wahlweise Ausgestaltung enthält (vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1982, V R 55/80, BStBl II S. 317).

(3) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Unternehmer bei Ausführung einer steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück stets verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. **<sup>2</sup>Wird in diesen Fällen das Entgelt oder ein Teil des Entgelts vor Ausführung der Leistung vereinnahmt, ist die Rechnung innerhalb von sechs Monaten nach Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts auszustellen.** <sup>3</sup>**Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung besteht auch dann, wenn es sich beim Leistungsempfänger nicht um einen Unternehmer handelt, der die Leistung für sein Unternehmen bezieht, und ist nicht davon abhängig, ob der Empfänger der steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung der Eigentümer des Grundstücks ist.** <sup>4</sup>**Die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung bei steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück gilt auch für Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG und Land- und Forstwirte, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden.** <sup>5</sup>**Für steuerpflichtige sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 Satz 1 und 2 bezeichneten Art, die weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht werden, besteht keine Rechnungserteilungspflicht.** <sup>6</sup>Nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG ist der Unternehmer bei Ausführung von Lieferungen oder sonstigen Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen oder an eine juristische Person, soweit sie nicht Unternehmer ist, stets verpflichtet, innerhalb von sechs Monaten nach Ausführung der Leistung eine Rechnung auszustellen. <sup>7</sup>Die Steuerpflicht ist in den Fällen des Satzes 6 nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG nicht Voraussetzung für die Verpflichtung zur Rechnungserteilung. <sup>8</sup>Eine Rechnung kann durch den leistenden Unternehmer selbst oder durch einen von ihm beauftragten Dritten, der im Namen und für Rechnung des Unternehmers abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG), ausgestellt werden. <sup>9</sup>Der Leistungsempfänger kann nicht Dritter sein. <sup>10</sup>Zur Rechnungsausstellung durch den Leistungsempfänger vgl. Abschnitt 184. <sup>11</sup>Bedient sich der leistende Unternehmer zur Rechnungserstellung eines Dritten, hat der leistende Unternehmer sicher zu stellen, dass der Dritte die Einhaltung der sich aus §§ 14 und 14a UStG ergebenden formalen Voraussetzungen gewährleistet.

(4) <sup>1</sup>Sog. Innenumsätze, z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmens oder innerhalb eines Organkreises, sind innerbetriebliche Vorgänge. <sup>2</sup>Werden für sie Belege mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt, handelt es sich umsatzsteuerrechtlich nicht um Rechnungen, sondern um unternehmensinterne Buchungsbelege. <sup>3</sup>Die darin ausgewiesene Steuer wird nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet.

(5) <sup>1</sup>Der Anspruch nach § 14 Abs. 2 UStG auf Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer steht dem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsempfänger zu, sofern er eine juristische Person oder ein Unternehmer ist, der die Leistung für sein Unternehmen bezogen hat. <sup>2</sup>Hierbei handelt es sich um einen zivilrechtlichen Anspruch, der nach § 13 GVG vor den ordentlichen Gerichten geltend zu machen ist (vgl. BGH-Urteil vom 11. 12. 1974, VIII ZR 186/73, NJW 1975 S. 310). <sup>3</sup>Dieser Anspruch (Erfüllung einer aus § 242 BGB abgeleiteten zivilrechtlichen Nebenpflicht aus dem zu Grunde liegenden Schuldverhältnis) setzt voraus, dass der leistende Unternehmer zur Rechnungsausstellung mit gesondertem Steuerausweis berechtigt ist und ihn zivilrechtlich die Abrechnungslast trifft (vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1982, V R 107/79, BStBl II S. 309). <sup>4</sup>Die Verjährung richtet sich nach § 195 BGB; weiterhin gelten die allgemeinen Vorschriften des BGB über die Verjährung. <sup>5</sup>Ist es ernstlich zweifelhaft, ob eine Leistung der Umsatzsteuer unterliegt, kann der Leistungsempfänger die Erteilung einer Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer nur verlangen, wenn der Vorgang bestandskräftig der Umsatzsteuer unterworfen wurde (vgl. BGH-Urteile vom 24. 2. 1988, VIII ZR 64/87, UR 1988 S. 183, und vom 10. 11. 1988, VII ZR 137/87, UR 1989 S. 121). <sup>6</sup>Zu der Möglichkeit des Leistungsempfängers, die Steuerpflicht des Vorgangs auch durch eine Feststellungsklage nach § 41 FGO klären zu lassen, vgl. BFH-Urteil vom 10. 7. 1997, V R 94/96, BStBl II S. 707. <sup>7</sup>Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens ist der Anspruch auf Ausstellung einer Rechnung nach § 14 Abs. 1 UStG vom Insolvenzverwalter auch dann zu erfüllen, wenn die Leistung vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens bewirkt wurde (vgl. BGH-Urteil vom 6. 5. 1981, VIII ZR 45/80, UR 1982 S. 55, DB 1981 S. 1770, zum Konkursverfahren).

#### **183a. Rechnungserteilungspflicht bei Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück**

(1) <sup>1</sup>Der Begriff der steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück umfasst die Bauleistungen des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG und darüber hinaus die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück im Sinne des § 3a Abs. 2 Nr. 1 UStG. <sup>2</sup>Hinsichtlich des Begriffs der steuerpflichtigen sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück wird auch auf Abschnitt 34 verwiesen.

(2) <sup>1</sup>Demnach gehören zu den Leistungen, bei denen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG eine Verpflichtung zur Rechnungserteilung besteht, zunächst alle Bauleistungen, bei denen die Steuerschuld unter den weiteren Voraussetzungen des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG auf den Leistungsempfänger übergehen kann (vgl. Abschnitt 182a). <sup>2</sup>Weiter gehören dazu die steuerpflichtigen Werklieferungen oder sonstigen Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung von Bauleistungen dienen. <sup>3</sup>Damit sind z.B. auch die folgenden Leistungen von der Rechnungserteilungspflicht erfasst:

- Planerische Leistungen (z.B. von Statikern, Architekten, Garten- und Innenarchitekten, Vermessungs-, Prüf- und Bauingenieuren);
- Labordienstleistungen (z.B. die chemische Analyse von Baustoffen oder Bodenproben);
- reine Leistungen der Bauüberwachung;
- Leistungen zur Prüfung von Bauabrechnungen;
- Leistungen zur Durchführung von Ausschreibungen und Vergaben;
- Abbruch- oder Erdarbeiten.

(3) <sup>1</sup>Die steuerpflichtige Werklieferung oder sonstige Leistung muss in engem Zusammenhang mit einem Grundstück stehen. <sup>2</sup>Ein enger Zusammenhang ist gegeben, wenn sich die Werklieferung oder sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung, aber auch Veräußerung oder den Erwerb des Grundstücks selbst bezieht. <sup>3</sup>Daher besteht auch bei der Erbringung u.a. folgender Leistungen eine Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung:

- Zur Verfügung stellen von Betonpumpen oder von anderem Baugerät;
- Aufstellen von Material- oder Bürocontainern;
- Aufstellen von mobilen Toilettenhäusern;

- Entsorgung von Baumaterial (z.B. Schuttabfuhr durch ein Abfuhrunternehmen);
- Gerüstbau;
- bloße Reinigung von Räumlichkeiten oder Flächen (z.B. Fensterreinigung);
- Instandhaltungs-, Reparatur-, Wartungs- oder Renovierungsarbeiten an Bauwerken oder Teilen von Bauwerken (z.B. Klempner- oder Malerarbeiten);
- Anlegen von Grünanlagen und Bepflanzungen und deren Pflege (z.B. Bäume, Gehölze, Blumen, Rasen);
- Beurkundung von Grundstückskaufverträgen durch Notare;
- Vermittlungsleistungen der Makler bei Grundstücksveräußerungen oder Vermietungen.

(4) Sofern selbständige Leistungen vorliegen, sind folgende Leistungen keine Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück, bei denen nach § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG die Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung besteht:

- Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z.B. durch Zeitungen;
- Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.

(5) <sup>1</sup>Alltägliche Geschäfte, die mit einem Kaufvertrag abgeschlossen werden (z.B. der Erwerb von Gegenständen durch einen Nichtunternehmer in einem Baumarkt), unterliegen nicht der Verpflichtung zur Rechnungserteilung. <sup>2</sup>Auch die Lieferung von Baumaterial auf eine Baustelle eines Nichtunternehmers oder eines Unternehmers, der das Baumaterial für seinen nichtunternehmerischen Bereich bezieht, wird nicht von der Verpflichtung zur Erteilung einer Rechnung umfasst.

#### 184. Rechnung in Form der Gutschrift

(1) <sup>1</sup>Eine Gutschrift ist eine Rechnung, die vom Leistungsempfänger ausgestellt wird (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Eine Gutschrift kann auch durch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind, ausgestellt werden. <sup>3</sup>Der Leistungsempfänger kann mit der Ausstellung einer Gutschrift auch einen Dritten beauftragen, der im Namen und für Rechnung des Leistungsempfängers abrechnet (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG). <sup>4</sup>Eine Gutschrift kann auch ausgestellt werden, wenn über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird oder wenn beim leistenden Unternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG die Steuer nicht erhoben wird. <sup>5</sup>Dies kann dazu führen, dass der Empfänger der Gutschrift unrichtig oder unberechtigt ausgewiesene Steuer nach § 14c UStG schuldet. <sup>6</sup>Keine Gutschrift ist die im allgemeinen Sprachgebrauch ebenso bezeichnete Korrektur einer zuvor ergangenen Rechnung.

(2) <sup>1</sup>Die am Leistungsaustausch Beteiligten können frei vereinbaren, ob der leistende Unternehmer oder der in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichnete Leistungsempfänger abrechnet. <sup>2</sup>Die Vereinbarung hierüber muss vor der Abrechnung getroffen sein und kann sich aus Verträgen oder sonstigen Geschäftsunterlagen ergeben. <sup>3</sup>Sie ist an keine besondere Form gebunden und kann auch mündlich getroffen werden. <sup>4</sup>Die Gutschrift ist innerhalb von sechs Monaten zu erteilen (vgl. Abschnitt 183 Abs. 3).

(3) <sup>1</sup>Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Gutschrift ist, dass die Gutschrift dem leistenden Unternehmer übermittelt worden ist und dieser dem ihm zugeleiteten Dokument nicht widerspricht (§ 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Die Gutschrift ist übermittelt, wenn sie dem leistenden Unternehmer so zugänglich gemacht worden ist, dass er von ihrem Inhalt Kenntnis nehmen kann (vgl. BFH-Urteil vom 15. 9. 1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II S. 275).

(4) <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer kann der Gutschrift widersprechen. <sup>2</sup>Der Widerspruch wirkt – auch für den Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers – erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1993, V R 110/88, BStBl II S. 779, und Abschnitt 192 Abs. 13). <sup>3</sup>Mit dem Widerspruch verliert die Gutschrift die Wirkung als Rechnung. <sup>4</sup>Die Wirksamkeit des Widerspruchs setzt den Zugang beim Gutschriftssteller voraus.

#### 184a. Elektronisch übermittelte Rechnung

(1) <sup>1</sup>Rechnungen können – vorbehaltlich der Zustimmung des Empfängers – auch auf elektronischem Weg übermittelt werden (§ 14 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Die Zustimmung des Empfängers der elektronisch übermittelten Rechnung bedarf dabei keiner besonderen Form; es muss lediglich Einvernehmen zwischen Rechnungsaussteller und Rechnungsempfänger darüber bestehen, dass die

Rechnung elektronisch übermittelt werden soll.<sup>3</sup>Die Zustimmung kann z.B. in Form einer Rahmenvereinbarung erklärt werden.<sup>4</sup>Sie kann auch nachträglich erklärt werden.<sup>5</sup>Es genügt aber auch, dass die Beteiligten diese Verfahrensweise tatsächlich praktizieren und damit stillschweigend billigen.

(2)<sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 3 UStG sind bei elektronischer Übermittlung der Rechnung die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts zu gewährleisten.<sup>2</sup>Dies kann auf zwei Arten erfolgen:

- mit qualifizierter elektronischer Signatur oder mit qualifizierter elektronischer Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem SigG (§ 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG) oder
- im EDI-Verfahren mit einer zusätzlichen zusammenfassenden Rechnung in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese zusammenfassende Rechnung mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde (§ 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG).

<sup>3</sup>Der Aufbau und der Ablauf des bei der elektronischen Übermittlung einer Rechnung angewandten Verfahrens müssen für das Finanzamt innerhalb angemessener Frist nachprüfbar sein (§ 145 AO).

<sup>4</sup>Dies setzt eine Dokumentation voraus, dass das Verfahren den Anforderungen der Grundsätze ordnungsgemäßer DV-gestützter Buchführungssysteme (GoBS) genügt (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995, BStBl I S. 738).<sup>5</sup>Bei der Prüfung elektronisch übermittelter Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 3 UStG sind die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 16. 7. 2001, BStBl I S. 415, über die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) zu beachten.

<sup>6</sup>Fordert das Finanzamt den Unternehmer zur Vorlage der Rechnung auf, ist es nicht zu beanstanden, wenn der Unternehmer als vorläufigen Nachweis einen Ausdruck der elektronisch übermittelten Rechnung vorlegt.<sup>7</sup>Dies entbindet den Unternehmer allerdings nicht von der Verpflichtung, auf Anforderung nachzuweisen, dass die elektronisch übermittelte Rechnung die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG erfüllt.

#### Qualifizierte elektronische Signatur

(3)<sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG ist eine elektronisch übermittelte Rechnung mit einer qualifizierten elektronischen Signatur (§ 2 Nr. 3 SigG) oder mit einer qualifizierten elektronischen Signatur mit Anbieter-Akkreditierung (§ 2 Nr. 15 SigG) zu versehen.<sup>2</sup>Zur Erstellung der Signatur wird ein qualifiziertes Zertifikat benötigt, das von einem Zertifizierungsdiensteanbieter ausgestellt wird und mit dem die Identität des Zertifikatsinhabers bestätigt wird (§ 2 Nr. 7 SigG).<sup>3</sup>Dieses Zertifikat kann nach § 2 Nr. 7 SigG nur auf natürliche Personen ausgestellt werden.<sup>4</sup>Es ist zulässig, dass eine oder mehrere natürliche Personen im Unternehmen bevollmächtigt werden, für den Unternehmer zu signieren.<sup>5</sup>Eine Verlagerung der dem leistenden Unternehmer oder dem von diesem beauftragten Dritten obliegenden steuerlichen Verpflichtungen ist damit jedoch nicht verbunden.<sup>6</sup>Der Zertifikatsinhaber kann zusätzliche Attribute einsetzen (vgl. § 7 SigG).<sup>7</sup>Ein Attribut kann z.B. lauten „Frau Musterfrau ist Handlungsbevollmächtigte des Unternehmers A und berechtigt, für Unternehmer A Rechnungen bis zu einer Höhe von 100 000 € Gesamtbetrag zu unterzeichnen“. <sup>8</sup>Auch Vertreterregelungen und ggf. erforderliche Zeichnungsberechtigungen, die an die Unterzeichnung durch mehrere Berechtigte gekoppelt sind, können durch Attribute abgebildet werden.<sup>9</sup>Nach § 5 Abs. 3 SigG kann in einem qualifizierten Zertifikat auf Verlangen des Zertifikatsinhabers anstelle seines Namens ein Pseudonym aufgeführt werden.<sup>10</sup>Das Finanzamt hat nach § 14 Abs. 2 SigG einen Anspruch auf Auskunft gegenüber dem Zertifizierungsdiensteanbieter, soweit dies zur Erfüllung der gesetzlichen Aufgaben erforderlich ist.<sup>11</sup>Für die Erstellung qualifizierter elektronischer Signaturen sind alle technischen Verfahren (z.B. Smart-Card, „Kryptobox“) zulässig, die den Vorgaben des SigG entsprechen.<sup>12</sup>Der Unternehmer hat die Voraussetzungen auf Anforderung nachzuweisen.<sup>13</sup>Der Rechnungsaussteller kann die Rechnungen auch in einem automatisierten Massenverfahren signieren.<sup>14</sup>Es ist zulässig, mehrere Rechnungen an einen Rechnungsempfänger in einer Datei zusammenzufassen und diese Datei mit nur einer qualifizierten elektronischen Signatur an den Empfänger zu übermitteln.

#### Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)

(4)<sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG ist es zulässig, eine Rechnung im EDI-Verfahren zu übermitteln, wenn zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung (Sammelrechnung) in Papierform oder in elektronischer Form, wenn diese mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, übermittelt wird.<sup>2</sup>Voraussetzung für die Anerkennung der im EDI-Verfahren übermittelten Rechnungen ist, dass über den elektronischen Datenaustausch eine Vereinbarung nach Artikel 2 der Empfehlung 94/820/EG der Kommission vom 19. 10. 1994 über die rechtlichen Aspekte des elektronischen Datenaustausches, ABl. EG Nr. L 338 S. 98, besteht, in der der Einsatz von Verfahren vorgesehen ist, die die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten gewährleisten.<sup>3</sup>Für mehrere getrennte Lieferungen von Gegenständen oder mehrere Dienstleistungen kann periodisch (z.B. Tag, Woche, Monat) eine zusammenfassende Rechnung ausgestellt werden.<sup>4</sup>Diese muss die in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten **Pflichtangaben** enthalten.<sup>5</sup>**Soweit bestimmte Angaben in**

der **Sammelrechnung nicht enthalten sind, können sich diese auch aus den ergänzenden Einzelabrechnungen ergeben** (§ 31 Abs. 1 UStDV). <sup>6</sup>Die **Sammelrechnung muss dabei jedoch mindestens die jeweilige Summe der auf die verschiedenen Steuersätze entfallenden Entgelte, die jeweilige Summe der auf die verschiedenen Steuersätze entfallenden Umsatzsteuerbeträge und den jeweiligen Abrechnungszeitraum beinhalten.** <sup>7</sup>Die Einzelabrechnungen, aus denen sich die übrigen Pflichtangaben ergeben, sind in der Sammelrechnung zu bezeichnen.

#### Sonderregelungen

(5) <sup>1</sup>Auch bei Rechnungen, die per Telefax oder E-Mail übermittelt werden, und bei als Rechnungen geltenden Fahrausweisen im Sinne des § 34 UStDV, die im Online-Verfahren erstellt werden, handelt es sich um elektronisch übermittelte Rechnungen. <sup>2</sup>Hierfür gelten unter der Voraussetzung, dass die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts der Rechnung im Einzelfall gegeben sind, folgende Sonderregelungen:

##### 1. Per Telefax oder E-Mail übermittelte Rechnung

<sup>1</sup>Bei der Übermittlung von Rechnungen per Telefax ist nur die Übertragung von Standard-Telefax an Standard-Telefax zulässig. <sup>2</sup>Voraussetzung für die Anerkennung zum Zweck des Vorsteuerabzugs ist, dass der **Leistungsempfänger** die eingehende Telefax-Rechnung in ausgedruckter Form aufbewahrt. <sup>3</sup>**Zur Aufbewahrung des Ausdrucks vgl. auch Abschnitt 190b Abs. 7.** <sup>4</sup>Bei allen anderen Telefax-Übertragungsformen wie z.B. Übertragung von Standard-Telefax an Computer-Telefax/Fax-Server, Übertragung von Computer-Telefax/Fax-Server an Standard-Telefax und Übertragung von Computer-Telefax/Fax-Server an Computer-Telefax/ Fax-Server sowie bei Übermittlung der Rechnung per E-Mail ist entsprechend § 14 Abs. 3 Nr. 1 UStG eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung erforderlich, um die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit der Daten zu gewährleisten.

##### 2. Online-Fahrausweise

Bei Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ist es für Zwecke des Vorsteuerabzugs nicht zu beanstanden, wenn der Fahrausweis im Online-Verfahren abgerufen wird und durch das Verfahren sichergestellt ist, dass eine Belastung auf einem **Konto** erfolgt.

(6) <sup>1</sup>Eine Gutschrift auf elektronischem Weg ist zulässig. <sup>2</sup>Dabei ist die Gutschrift durch den Leistungsempfänger mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen. <sup>3</sup>Bei Abrechnung durch Gutschrift im EDI-Verfahren hat der Leistungsempfänger zusätzlich eine zusammenfassende Rechnung nach Maßgabe des § 14 Abs. 3 Nr. 2 UStG zu erstellen und zu übermitteln (vgl. Absatz 4). <sup>4</sup>Die Sonderregelungen nach Absatz 5 gelten entsprechend.

(7) <sup>1</sup>Eine Rechnung kann im Namen und für Rechnung des Unternehmers oder eines in § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG bezeichneten Leistungsempfängers von einem Dritten ausgestellt werden (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Dies gilt auch für elektronisch übermittelte Rechnungen. <sup>3</sup>Bei der Einschaltung von Dritten werden eine oder mehrere natürliche Personen beim Dritten bevollmächtigt, für den leistenden Unternehmer oder im Fall der Gutschrift für den Leistungsempfänger Rechnungen mindestens mit einer qualifizierten elektronischen Signatur zu versehen. <sup>4</sup>Die Anforderungen des § 14 Abs. 3 UStG gelten nicht für die Übermittlung der Daten vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger zum Zweck der Rechnungserstellung an den Dritten. <sup>5</sup>Der Dritte ist nach § 93 ff. AO verpflichtet, dem Finanzamt die Prüfung des Verfahrens durch Erteilung von Auskünften und Vorlage von Unterlagen in seinen Räumen zu gestatten. <sup>6</sup>Der Empfänger einer elektronisch übermittelten Rechnung, die mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur versehen wurde, kann die ihm nach den GDPdU vorgeschriebenen Prüfungsschritte auch auf einen Dritten übertragen. <sup>7</sup>Dies gilt insbesondere für die entsprechende Prüfung einer elektronisch übermittelten Rechnung in Form einer Gutschrift mit mindestens einer qualifizierten elektronischen Signatur.

### 185. Pflichtangaben in der Rechnung

(1) <sup>1</sup>§ 14 Abs. 4 und § 14a UStG gelten nur für Rechnungen an andere Unternehmer oder an juristische Personen, soweit sie nicht Unternehmer sind, sowie an andere Leistungsempfänger, die in § 14a UStG bezeichnet sind. <sup>2</sup>Dabei ist es unerheblich, ob es sich um steuerpflichtige oder steuerfreie Leistungen oder um Teilleistungen handelt oder ob die Sonderregelungen nach den §§ 23 bis 25c UStG angewendet werden. <sup>3</sup>Die Pflichtangaben ergeben sich aus § 14 Abs. 4, § 14a UStG sowie aus den §§ 33 und 34 UStDV. <sup>4</sup>Die Gesamtheit aller Dokumente, die die nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG geforderten Angaben insgesamt enthalten, bildet die Rechnung. <sup>5</sup>In einem Dokument fehlende Angaben müssen in anderen Dokumenten enthalten sein. <sup>6</sup>In einem dieser Dokumente müssen

mindestens das Entgelt und der Steuerbetrag angegeben werden. <sup>7</sup>Außerdem sind in diesem Dokument alle anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben (§ 31 Abs. 1 UStDV). <sup>8</sup>Alle Dokumente müssen vom Rechnungsaussteller erstellt werden. <sup>9</sup>Im Fall der Gutschrift muss deshalb der Gutschriftsaussteller alle Dokumente erstellen. <sup>10</sup>Ist ein Dritter mit der Rechnungserstellung beauftragt (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG), ist auch derjenige, der den Dritten mit der Rechnungserstellung beauftragt hat, zur Erstellung der fehlenden Dokumente berechtigt. <sup>11</sup>Hinsichtlich der Leistungsbeschreibung ist es zulässig, auf den vom leistenden Unternehmer erstellten Lieferschein Bezug zu nehmen.

#### Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers

(2) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG sind in der Rechnung der Name und die Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers jeweils vollständig anzugeben. <sup>2</sup>Dabei ist es nach § 31 Abs. 2 UStDV ausreichend, wenn sich auf Grund der in die Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift sowohl des leistenden Unternehmers als auch des Leistungsempfängers eindeutig feststellen lassen. <sup>3</sup>Verfügt der Leistungsempfänger über ein Postfach oder über eine Großkundenadresse, ist es ausreichend, wenn diese Daten anstelle der Anschrift angegeben werden.

**(3) <sup>1</sup>Auch in einer Rechnung, die unter Nennung nur des Namens des Leistungsempfängers mit „c/o“ an einen Dritten adressiert ist, muss entsprechend § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG und den Vereinfachungen des § 31 Abs. 2 und 3 UStDV die Identität des Leistungsempfängers leicht und eindeutig feststellbar sein. <sup>2</sup>Die Anschrift des Dritten gilt in diesen Fällen nicht als betriebliche Anschrift des Leistungsempfängers, wenn dieser unter der Anschrift des Dritten nicht gleichzeitig über eine Zweigniederlassung, eine Betriebsstätte oder einen Betriebsteil verfügt. <sup>3</sup>Dies gilt auch dann, wenn der beauftragte Dritte mit der Bearbeitung des gesamten Rechnungswesens des Leistungsempfängers beauftragt ist. <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten in den Fällen der Rechnungserteilung durch einen vom leistenden Unternehmer beauftragten Dritten entsprechend.**

(4) <sup>1</sup>Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft kann der Name und die Anschrift der Organgesellschaft angegeben werden, wenn der leistende Unternehmer oder der Leistungsempfänger unter dem Namen und der Anschrift der Organgesellschaft die Leistung erbracht bzw. bezogen hat. <sup>2</sup>Bei Unternehmern, die über mehrere Zweigniederlassungen, Betriebsstätten oder Betriebsteile verfügen, gilt jede betriebliche Anschrift als vollständige Anschrift.

#### Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers

(5) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG muss der leistende Unternehmer in der Rechnung entweder die ihm vom inländischen Finanzamt erteilte Steuernummer oder die vom **BZSt** erteilte USt-IdNr. angeben. <sup>2</sup>Wurde dem leistenden Unternehmer keine USt-IdNr. erteilt, ist zwingend die erteilte Steuernummer anzugeben. <sup>3</sup>Wenn das Finanzamt eine gesonderte Steuernummer für Zwecke der Umsatzbesteuerung erteilt hat (z.B. bei von der Zuständigkeit nach dem Betriebsitz abweichender Zuständigkeit nach § 21 AO), ist diese anzugeben. <sup>4</sup>Erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine neue Steuernummer (z.B. bei Verlagerung des Unternehmenssitzes), ist nur noch diese zu verwenden. <sup>5</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Unternehmer die vom Finanzamt erteilte Steuernummer um zusätzliche Angaben (z.B. Name oder Anschrift des Finanzamts, Finanzamtsnummer oder Länderschlüssel) ergänzt. <sup>6</sup>Im Fall der Gutschrift ist die Steuernummer bzw. die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers und nicht die des die Gutschrift erteilenden Leistungsempfängers anzugeben. <sup>7</sup>Zu diesem Zweck hat der leistende Unternehmer (Gutschriftsempfänger) dem Aussteller der Gutschrift seine Steuernummer oder USt-IdNr. mitzuteilen. <sup>8</sup>Dies gilt auch für einen ausländischen Unternehmer, dem von einem inländischen Finanzamt eine Steuernummer oder vom **BZSt** eine USt-IdNr. erteilt wurde.

(6) <sup>1</sup>Leistet ein Unternehmer im eigenen Namen (Eigengeschäft) und vermittelt er einen Umsatz in fremden Namen und für fremde Rechnung (vermittelter Umsatz), gilt für die Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. Folgendes:

- <sup>2</sup>Für das Eigengeschäft gibt der leistende Unternehmer seine Steuernummer oder USt-IdNr. an.
- <sup>3</sup>Rechnet der Unternehmer über einen vermittelten Umsatz ab (z.B. Tankstellenbetreiber, Reisebüro), hat er die Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers (z.B. Mineralölgesellschaft, Reiseunternehmen) anzugeben.
- <sup>4</sup>Werden das Eigengeschäft und der vermittelte Umsatz in einer Rechnung aufgeführt (vgl. Abschnitt 188 Abs. 3), kann aus Vereinfachungsgründen der jeweilige Umsatz durch Kennziffern

oder durch Symbole der jeweiligen Steuernummer oder USt-IdNr. zugeordnet werden.<sup>5</sup> Diese sind in der Rechnung oder in anderen Dokumenten (§ 31 UStDV) zu erläutern.

(7) Im Fall der umsatzsteuerlichen Organschaft muss die Organgesellschaft die ihr oder dem Organträger erteilte USt-IdNr. oder die Steuernummer des Organträgers angeben.

(8) Die Angabe der Steuernummer oder der USt-IdNr. ist vorbehaltlich der §§ 33 und 34 UStDV auch erforderlich, wenn:

- beim leistenden Unternehmer die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird,
- ausschließlich über steuerfreie Umsätze abgerechnet wird,
- der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bis 4 UStG Steuerschuldner ist (vgl. auch § 14a Abs. 5 UStG).

(9) <sup>1</sup>Ein Vertrag erfüllt die Anforderung des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG, wenn er die Steuernummer oder die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers enthält. <sup>2</sup>Ist in dem Vertrag die Steuernummer angegeben und erteilt das Finanzamt dem leistenden Unternehmer eine neue Steuernummer (z.B. bei Verlagerung des Unternehmenssitzes), ist der Vertragspartner in geeigneter Weise darüber zu informieren. <sup>3</sup>Die leichte Nachprüfbarkeit dieser Angabe muss beim Leistungsempfänger gewährleistet sein. <sup>4</sup>Es ist nicht erforderlich, dass auf den Zahlungsbelegen die Steuernummer oder die USt-IdNr. des leistenden Unternehmers angegeben ist.

#### Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)

(10) <sup>1</sup>Durch die fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer) soll sichergestellt werden, dass die vom Unternehmer erstellte Rechnung einmalig ist. <sup>2</sup>Bei der Erstellung der Rechnungsnummer ist es zulässig, eine oder mehrere Zahlen- oder Buchstabenreihen zu verwenden. <sup>3</sup>Auch eine Kombination von Ziffern mit Buchstaben ist möglich. <sup>4</sup>Es ist auch zulässig, im Rahmen eines weltweiten Abrechnungssystems verschiedener, in unterschiedlichen Ländern angesiedelter Konzerngesellschaften nur einen fortlaufenden Nummernkreis zu verwenden.

(11) <sup>1</sup>Bei der Erstellung der Rechnungsnummer bleibt es dem Rechnungsaussteller überlassen, wie viele und welche separaten Nummernkreise geschaffen werden, in denen eine Rechnungsnummer jeweils einmalig vergeben wird. <sup>2</sup>Dabei sind Nummernkreise für zeitlich, geographisch oder organisatorisch abgegrenzte Bereiche zulässig, z.B. für Zeiträume (Monate, Wochen, Tage), verschiedene Filialen, Betriebsstätten einschließlich Organgesellschaften oder Bestandsobjekte. <sup>3</sup>Es muss jedoch gewährleistet sein (z.B. durch Vergabe einer bestimmten Klassifizierung für einen Nummernkreis), dass die jeweilige Rechnung leicht und eindeutig dem jeweiligen Nummernkreis zugeordnet werden kann und die Rechnungsnummer einmalig ist.

(12) <sup>1</sup>Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es ausreichend, wenn diese Verträge eine einmalige Nummer enthalten (z.B. Wohnungs- oder Objektnummer, Mieternummer). <sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass Zahlungsbelege eine gesonderte fortlaufende Nummer erhalten.

(13) <sup>1</sup>Im Fall der Gutschrift ist die fortlaufende Nummer durch den Gutschriftsaussteller zu vergeben. <sup>2</sup>Wird die Rechnung nach § 14 Abs. 2 Satz 4 UStG von einem Dritten ausgestellt, kann dieser die fortlaufende Nummer vergeben.

(14) Kleinbetragsrechnungen nach § 33 UStDV und Fahrausweise nach § 34 UStDV müssen keine fortlaufende Nummer enthalten.

#### Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung

(15) <sup>1</sup>Die Bezeichnung der Leistung muss eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglichen, über die abgerechnet worden ist (BFH-Urteil vom 10. 11. 1994, V R 45/93, BStBl 1995 II S. 395). <sup>2</sup>Handelsüblich (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) ist jede im Geschäftsverkehr für einen Gegenstand allgemein verwendete Bezeichnung, z.B. auch Markenartikelbezeichnungen. <sup>3</sup>Handelsübliche Sammelbezeichnungen sind ausreichend, wenn sie die Bestimmung des anzuwendenden Steuersatzes eindeutig ermöglichen, z.B. Baubeschläge, Büromöbel, Kurzwaren, Schnittblumen, Spirituosen, Tabakwaren, Waschmittel. <sup>4</sup>Bezeichnungen allgemeiner Art, die Gruppen verschiedenartiger Gegenstände umfassen, z.B. Geschenkartikel, reichen nicht aus.

#### Zeitpunkt der Leistung und Vereinnahmung des Entgelts

(16) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung anzugeben. <sup>2</sup>**Dies gilt auch dann, wenn das Ausstellungsdatum der Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG) mit dem Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung übereinstimmt; in diesen Fällen genügt jedoch eine Angabe wie z.B. „Leistungsdatum**

entspricht Rechnungsdatum“. <sup>3</sup>Gemäß § 31 Abs. 4 UStDV kann als Zeitpunkt der Lieferung oder der sonstigen Leistung der Kalendermonat angegeben werden, in dem die Leistung ausgeführt wird. <sup>4</sup>Die Verpflichtung zur Angabe des Zeitpunkts der Lieferung oder der sonstigen Leistung besteht auch in den Fällen, in denen die Ausführung der Leistung gegen Barzahlung erfolgt. <sup>5</sup>Im Einzelnen gilt hierbei Folgendes:

**1. Angabe des Zeitpunkts der Lieferung in einem Lieferschein:**

<sup>1</sup>Gemäß § 31 Abs. 1 UStDV kann eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen, aus denen sich die nach § 14 Abs. 4 Satz 1 UStG erforderlichen Angaben insgesamt ergeben.

<sup>2</sup>Demzufolge können sich Rechnungsangaben auch aus einem in dem Dokument, in dem Entgelt und Steuerbetrag angegeben sind, zu bezeichnenden Lieferschein ergeben. <sup>3</sup>Sofern sich der nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG erforderliche Leistungszeitpunkt aus dem Lieferschein ergeben soll, ist es erforderlich, dass der Lieferschein neben dem Lieferscheindatum eine gesonderte Angabe des Leistungsdatums enthält. <sup>4</sup>Sofern das Leistungsdatum dem Lieferscheindatum entspricht, kann an Stelle der gesonderten Angabe des Leistungsdatums ein Hinweis in die Rechnung aufgenommen werden, dass das Lieferscheindatum dem Leistungsdatum entspricht.

**2. Angabe des Zeitpunkts der Lieferung in den Fällen, in denen der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird:**

<sup>1</sup>In den Fällen, in denen der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet wird, gilt die Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten beginnt (vgl. Abschnitt 30). <sup>2</sup>Soweit es sich um eine Lieferung handelt, für die der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird, ist in der Rechnung als Tag der Lieferung der Tag des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung anzugeben. <sup>3</sup>Dieser Tag ist auch maßgeblich für die Entstehung der Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 1 UStG (vgl. Abschnitt 177 Abs. 1).

**3. Angabe des Zeitpunkts der Lieferung in anderen Fällen:**

<sup>1</sup>In allen Fällen, in denen sich der Ort der Lieferung nicht nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt, ist als Tag der Lieferung in der Rechnung der Tag der Verschaffung der Verfügungsmacht anzugeben. <sup>2</sup>Zum Begriff der Verschaffung der Verfügungsmacht vgl. Abschnitt 24 Abs. 2.

**4. Angabe des Zeitpunkts der sonstigen Leistung:**

<sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG ist in der Rechnung der Zeitpunkt der sonstigen Leistung anzugeben. <sup>2</sup>Dies ist der Zeitpunkt, zu dem die sonstige Leistung ausgeführt ist. <sup>3</sup>Sonstige Leistungen sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt. <sup>4</sup>Bei zeitlich begrenzten Dauerleistungen ist die Leistung mit Beendigung des entsprechenden Rechtsverhältnisses ausgeführt, es sei denn, die Beteiligten hatten Teilleistungen vereinbart (vgl. Abschnitt 177 Abs. 3). <sup>5</sup>Bei sonstigen Leistungen, die sich über mehrere Monate oder Jahre erstrecken, reicht die Angabe des gesamten Leistungszeitraums (z.B. „1. 1. 01 bis 31. 12. 01“) aus.

**5. Noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung:**

<sup>1</sup>Wird über eine noch nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet, handelt es sich um eine Rechnung über eine Anzahlung, in der die Angabe des Zeitpunkts der Vereinnahmung des Entgelts oder des Teilentgelts entsprechend § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG nur dann erforderlich ist, wenn der Zeitpunkt der Vereinnahmung feststeht und nicht mit dem Ausstellungsdatum der Rechnung übereinstimmt. <sup>2</sup>Auch in diesem Fall reicht es aus, den Kalendermonat der Vereinnahmung anzugeben. <sup>3</sup>Auf der Rechnung ist kenntlich zu machen, dass über eine noch nicht erbrachte Leistung abgerechnet wird (vgl. Abschnitt 187 Abs. 4).

(17) <sup>1</sup>Ist in einem Vertrag – z.B. Miet- oder Pachtvertrag, Wartungsvertrag oder Pauschalvertrag mit einem Steuerberater – der Zeitraum, über den sich die jeweilige Leistung oder Teilleistung erstreckt, nicht angegeben, reicht es aus, wenn sich dieser Zeitraum aus den einzelnen Zahlungsbelegen, z.B. aus den Überweisungsaufträgen oder den Kontoauszügen, ergibt. <sup>2</sup>Soweit periodisch wiederkehrende Zahlungen im Rahmen eines Dauerschuldverhältnisses in der Höhe und zum Zeitpunkt der vertraglichen Fälligkeiten erfolgen und keine ausdrückliche Zahlungsbestimmung vorliegt, ergibt sich der Zeitpunkt der Leistung aus Vereinfachungsgründen durch die Zuordnung der Zahlung zu der Periode, in der sie geleistet wird. <sup>3</sup>Dabei wird es nicht beanstandet, wenn der Zahlungsbeleg vom Leistungsempfänger ausgestellt wird.



## Entgelt

(18) Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG ist in der Rechnung das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt anzugeben.

### Im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts

(19) <sup>1</sup>Zusätzlich ist jede im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts, sofern sie nicht bereits im Entgelt berücksichtigt ist, anzugeben. <sup>2</sup>Dies bedeutet im Fall der Vereinbarung von Boni, Skonti und Rabatten, bei denen im Zeitpunkt der Rechnungserstellung die Höhe der Entgeltsminderung nicht feststeht, dass in der Rechnung auf die entsprechende Vereinbarung hinzuweisen ist (§ 31 Abs. 1 UStDV). <sup>3</sup>Dies gilt sowohl im Fall des Steuerausweises in einer Rechnung als auch im Fall des Hinweises auf eine Steuerbefreiung. **<sup>4</sup>Da Vereinbarungen über Entgeltsminderungen ebenfalls Bestandteil einer Rechnung sind, gelten die sich aus § 14 Abs. 1 Satz 2 UStG ergebenden Formerfordernisse auch für diese.** <sup>5</sup>Sofern die Entgeltsminderungsvereinbarung in dem Dokument, in dem Entgelt und Steuerbetrag angegeben sind, nicht enthalten ist, muss diese als gesondertes Dokument schriftlich beim leistenden Unternehmer und beim Leistungsempfänger oder dem jeweils beauftragten Dritten vorliegen. <sup>6</sup>Allerdings sind in dem Dokument, in dem das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag zusammengefasst angegeben sind, die anderen Dokumente zu bezeichnen, aus denen sich die übrigen Angaben ergeben (§ 31 Abs. 1 UStDV). <sup>7</sup>Bei Rabatt- und Bonusvereinbarungen ist es deshalb ausreichend, wenn in dem Dokument, das zusammengefasst die Angabe des Entgelts und des darauf entfallenden Steuerbetrags enthält, auf die entsprechende Konditionsvereinbarung hingewiesen wird. <sup>8</sup>Für eine leichte und eindeutige Nachprüfbarkeit ist allerdings eine hinreichend genaue Bezeichnung erforderlich. <sup>9</sup>Dies ist gegeben, wenn die Dokumente über die Entgeltsminderungsvereinbarung in Schriftform vorhanden sind und auf Nachfrage ohne Zeitverzögerung bezogen auf die jeweilige Rechnung vorgelegt werden können. <sup>10</sup>Ändert sich eine vor Ausführung der Leistung getroffene Vereinbarung nach diesem Zeitpunkt, ist es nicht erforderlich, die Rechnung zu berichtigen. <sup>11</sup>Die Verpflichtung zur Angabe der im Voraus vereinbarten Minderungen des Entgelts bezieht sich nur auf solche Vereinbarungen, die der Leistungsempfänger gegenüber dem leistenden Unternehmer unmittelbar geltend machen kann. <sup>12</sup>Vereinbarungen des leistenden Unternehmers mit Dritten, die nicht Leistungsempfänger sind, müssen in der Rechnung nicht bezeichnet werden. <sup>13</sup>Bei Skontovereinbarungen genügt eine Angabe wie z.B. „2 % Skonto bei Zahlung bis“ den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Nr. 7 UStG. <sup>14</sup>Das Skonto muss nicht betragsmäßig (weder mit dem Bruttobetrag noch mit dem Nettobetrag zzgl. USt) ausgewiesen werden. <sup>15</sup>Ein Beleg austausch ist bei tatsächlicher Inanspruchnahme der im Voraus vereinbarten Entgeltsminderung nicht erforderlich (vgl. aber Abschnitt 223 Abs. 3 Satz 4).

### Steuersatz und Steuerbetrag oder Hinweis auf eine Steuerbefreiung

(20) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG ist in der Rechnung der Steuersatz sowie der auf das Entgelt entfallende Steuerbetrag oder im Fall der Steuerbefreiung ein Hinweis auf die Steuerbefreiung anzubringen. <sup>2</sup>Bei dem Hinweis auf eine Steuerbefreiung ist es nicht erforderlich, dass der Unternehmer die entsprechende Vorschrift des UStG oder der **MwStSystRL** nennt. <sup>3</sup>Allerdings soll in der Rechnung ein Hinweis auf den Grund der Steuerbefreiung enthalten sein. <sup>4</sup>Dabei reicht eine Angabe in umgangssprachlicher Form aus (z.B. „Ausfuhr“, „innergemeinschaftliche Lieferung“, „steuerfreie Vermietung“, „Krankentransport“, usw.).

(21) Bei Verträgen über Dauerleistungen ist es unschädlich, wenn vor dem 1. 1. 2004 geschlossene Verträge keinen Hinweis auf eine anzuwendende Steuerbefreiung enthalten.

(22) <sup>1</sup>Die Regelung des § 32 UStDV für Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, gilt entsprechend, wenn in einer Rechnung neben steuerpflichtigen Umsätzen auch nicht steuerbare oder steuerfreie Umsätze aufgeführt werden. <sup>2</sup>Soweit Kosten für Nebenleistungen, z.B. für Beförderung, Verpackung, Versicherung, besonders berechnet werden, sind sie den unterschiedlich besteuerten Hauptleistungen entsprechend zuzuordnen. <sup>3</sup>Die Aufteilung ist nach geeigneten Merkmalen, z.B. nach dem Verhältnis der Werte oder Gewichte, vorzunehmen.

(23) In Rechnungen für Umsätze, auf die die Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 UStG anzuwenden sind, ist außer dem Steuerbetrag der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz anzugeben (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG).

### Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers

(24) <sup>1</sup>Gemäß § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG ist der leistende Unternehmer bei Ausführung einer steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück verpflichtet, in der Rechnung auf die einem nichtunternehmerischen

**Leistungsempfänger nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG obliegenden Aufbewahrungspflichten hinzuweisen.** <sup>2</sup>Hierbei ist es ausreichend, wenn in der Rechnung z.B. ein allgemeiner Hinweis enthalten ist, dass ein nichtunternehmerischer Leistungsempfänger diese Rechnung zwei Jahre aufzubewahren hat. <sup>3</sup>Ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflicht des Leistungsempfängers nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG ist nicht erforderlich, wenn es sich bei der steuerpflichtigen Werklieferung oder sonstigen Leistung um eine Bauleistung im Sinne des § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG an einen anderen Unternehmer handelt, für die dieser die Umsatzsteuer schuldet, oder mit einer Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 33 UStDV abgerechnet wird.

### 185a. Rechnungen über Kleinbeträge

(1) <sup>1</sup>Nach § 33 UStDV sind in Rechnungen, deren Gesamtbetrag **150 €** nicht übersteigt (Kleinbetragsrechnungen), abweichend von § 14 Abs. 4 UStG nur folgende Angaben erforderlich:

- der vollständige Name und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers;
- das Ausstellungsdatum;
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder der Umfang und die Art der sonstigen Leistung und
- das Entgelt und der darauf entfallende Steuerbetrag in einer Summe sowie
- der anzuwendende Steuersatz oder
- im Fall einer Steuerbefreiung ein Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt.

<sup>2</sup>Wird in einer Rechnung über verschiedene Leistungen abgerechnet, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind für die verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Leistungen die jeweiligen Summen anzugeben.

(2) <sup>1</sup>Dabei sind die übrigen formalen Voraussetzungen des § 14 UStG zu beachten. <sup>2</sup>Die Grundsätze der §§ 31 (Angaben in der Rechnung) und 32 (Rechnungen über Umsätze, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen) UStDV sind entsprechend anzuwenden.

(3) Wird über Leistungen im Sinne der §§ 3c (Ort der Lieferung in besonderen Fällen), 6a (innergemeinschaftliche Lieferung) oder 13b (Leistungsempfänger als Steuerschuldner) UStG abgerechnet, gilt § 33 UStDV nicht.

### 186. Fahrausweise als Rechnungen

(1) <sup>1</sup>Fahrausweise (§ 34 UStDV) sind Dokumente, die einen Anspruch auf Beförderung von Personen gewähren. <sup>2</sup>Dazu gehören auch Zuschlagkarten für zuschlagspflichtige Züge, Platzkarten, Bettkarten und Liegekarten. <sup>3</sup>Mit Fahrscheindruckern ausgestellte Fahrscheine sind auch dann Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV, wenn auf ihnen der Steuersatz in Verbindung mit einem Symbol angegeben ist (z.B. „V“ mit dem zusätzlichen Vermerk „V = 19 % USt“). <sup>4</sup>Keine Fahrausweise sind Rechnungen über die Benutzung eines Taxis oder Mietwagens.

(2) <sup>1</sup>Zeitfahrausweise (Zeitkarten) werden von den Verkehrsunternehmen in folgenden Formen ausgegeben:

1. Die Zeitkarte wird für jeden Gültigkeitszeitraum insgesamt neu ausgestellt;
2. <sup>1</sup>die Zeitkarte ist zweigeteilt in eine Stammkarte und eine Wertkarte oder Wertmarke. <sup>2</sup>Hierbei gilt die Stammkarte, die lediglich der Identitätskontrolle dient, für einen längeren Zeitraum als die jeweilige Wertkarte oder Wertmarke.

<sup>2</sup>Beide Formen der Zeitkarten sind als Fahrausweise anzuerkennen, wenn sie die in § 34 Abs. 1 UStDV bezeichneten Angaben enthalten. <sup>3</sup>Sind diese Angaben bei den unter Satz 1 Nummer 2 aufgeführten Zeitkarten insgesamt auf der Wertkarte oder der Wertmarke vermerkt, sind diese Belege für sich allein als Fahrausweise anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Fahrausweise gelten nach § 34 UStDV als Rechnungen, wenn sie die folgenden Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, der die Beförderungsleistung ausführt (§ 31 Abs. 2 UStDV ist entsprechend anzuwenden),

- das Ausstellungsdatum,
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe,
- den anzuwendenden Steuersatz, wenn die Beförderungsleistung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG unterliegt,
- im Fall der Anwendung des § 26 Abs. 3 UStG ein Hinweis auf die grenzüberschreitende Beförderung im Luftverkehr.

<sup>2</sup>Auf Fahrausweisen der Eisenbahnen, die dem öffentlichen Verkehr dienen, kann an Stelle des Steuersatzes die Tarifentfernung angegeben werden. <sup>3</sup>Die übrigen formalen Voraussetzungen des § 14 UStG sind zu beachten. <sup>4</sup>Zur Erstellung von Fahrausweisen im Online-Verfahren vgl. Abschnitt 184a Abs. 5. <sup>5</sup>Fahrausweise für eine grenzüberschreitende Beförderung im Personenverkehr und im internationalen Eisenbahn-Personenverkehr gelten nur dann als Rechnung im Sinne des § 14 UStG, wenn eine Bescheinigung des Beförderungsunternehmers oder seines Beauftragten darüber vorliegt, welcher Anteil des Beförderungspreises auf das Inland entfällt. <sup>6</sup>In der Bescheinigung ist der Steuersatz anzugeben, der auf den auf das Inland entfallenden Teil der Beförderungsleistung anzuwenden ist. <sup>7</sup>Die Ausführungen gelten für Belege im Reisegepäckverkehr entsprechend.

### **187. Rechnungserteilung bei der Istversteuerung von Anzahlungen**

(1) <sup>1</sup>Aus Rechnungen über Zahlungen vor Ausführung der Leistung muss hervorgehen, dass damit Voraus- oder Anzahlungen abgerechnet werden, z.B. durch Angabe des voraussichtlichen Zeitpunkts der Leistung. <sup>2</sup>Unerheblich ist, ob vor Ausführung der Leistung über das gesamte Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts abgerechnet wird. <sup>3</sup>Die Regelung gilt auch für die Unternehmer, die die Steuer nach § 20 UStG nach vereinnahmten Entgelten berechnen.

(2) <sup>1</sup>Sofern die berechneten Voraus- oder Anzahlungen nicht geleistet werden, tritt eine Besteuerung nach § 14c Abs. 2 UStG nicht ein. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn der Unternehmer die Leistung nicht ausführt, es sei denn, die Leistung war von vornherein nicht beabsichtigt (vgl. BFH-Urteil vom 21. 2. 1980, V R 146/73, BStBl II S. 283).

(3) <sup>1</sup>Über Voraus- und Anzahlungen kann auch mit Gutschriften abgerechnet werden. <sup>2</sup>In diesen Fällen gilt § 14 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG (vgl. Abschnitt 184).

(4) <sup>1</sup>Für Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen ist § 14 Abs. 4 UStG sinngemäß anzuwenden (vgl. Abschnitt 185 ff.). <sup>2</sup>Statt des Zeitpunkts der Lieferung oder sonstigen Leistung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 6 UStG) ist der voraussichtliche Zeitpunkt oder der Kalendermonat der Leistung anzugeben (§ 31 Abs. 4 UStDV). <sup>3</sup>Haben die Beteiligten lediglich vereinbart, in welchem Zeitraum oder bis zu welchem Zeitpunkt die Leistung ausgeführt werden soll, ist dieser Zeitraum oder der betreffende Zeitpunkt in der Rechnung anzugeben. <sup>4</sup>Ist der Leistungszeitpunkt noch nicht vereinbart worden, genügt es, dass dies aus der Rechnung hervorgeht. <sup>5</sup>An die Stelle des Entgelts für die Lieferung oder sonstige Leistung tritt in einer Rechnung über eine Voraus- oder Anzahlung die Angabe des vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelts oder Teilentgelts (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 UStG). <sup>6</sup>Außerdem ist in einer Rechnung über eine Voraus- oder Anzahlung der auf das Entgelt oder Teilentgelt entfallende Umsatzsteuerbetrag auszuweisen (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG).

(5) <sup>1</sup>In einer Rechnung über Zahlungen vor Ausführung der Leistung können mehrere oder alle Voraus- oder Anzahlungen zusammengefasst werden. <sup>2</sup>Dabei genügt es, wenn der Unternehmer den Gesamtbetrag der vorausgezählten Teilentgelte und die darauf entfallende Steuer angibt. <sup>3</sup>Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis können schon erteilt werden, bevor eine Voraus- oder Anzahlung vereinnahmt worden ist. <sup>4</sup>Ist das im Voraus vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt niedriger als in der Rechnung angegeben, entsteht die Umsatzsteuer nur insoweit, als sie auf das tatsächlich vereinnahmte Entgelt oder Teilentgelt entfällt. <sup>5</sup>Einer Berichtigung der Rechnung bedarf es in diesem Falle nicht.

(6) <sup>1</sup>Der Unternehmer kann über die Leistung im Voraus eine Rechnung erteilen, in der das gesamte Entgelt und die Steuer für diese Leistung insgesamt gesondert ausgewiesen werden. <sup>2</sup>Zusätzliche Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen entfallen dann.

(7) <sup>1</sup>In einer Endrechnung, mit der ein Unternehmer über die ausgeführte Leistung insgesamt abrechnet, sind die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte oder Teilentgelte sowie die hierauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen, wenn über diese Entgelte oder Teilentgelte Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind (§ 14 Abs. 5 letzter Satz UStG). <sup>2</sup>Bei

---

mehreren Voraus- oder Anzahlungen genügt es, wenn der Gesamtbetrag der vorausgezahlten Entgelte oder Teilentgelte und die Summe der darauf entfallenden Steuerbeträge abgesetzt werden. <sup>3</sup>Statt der vorausgezahlten Entgelte oder Teilentgelte und der Steuerbeträge können auch die Gesamtbeträge der Voraus- oder Anzahlungen abgesetzt und die darin enthaltenen Steuerbeträge zusätzlich angegeben werden. <sup>4</sup>Wird in der Endrechnung der Gesamtbetrag der Steuer für die Leistung angegeben, braucht der auf das verbleibende restliche Entgelt entfallende Steuerbetrag nicht angegeben zu werden.

## Beispiel 1:

Absetzung der einzelnen im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und der auf sie entfallenden Steuerbeträge

Endrechnung

Errichtung einer Lagerhalle

Ablieferung und Abnahme: 10.10.01

	Summe	Preis	Entgelt	Umsatz- steuer
	€	€	€	€
		<b>7 140 000</b>	6 000 000	<b>1 140 000</b>
./. Abschlags-				
zahlungen				
5.3.01	<b>1 190 000</b>		1 000 000	<b>190 000</b>
2.4.01	<b>1 190 000</b>		1 000 000	<b>190 000</b>
4.6.01	<b>1 190 000</b>		1 000 000	<b>190 000</b>
3.9.01	<b>2 380 000</b>	<b>5 950 000</b>	2 000 000	<b>380 000</b>
Verbleibende Restzahlung		<b>1 190 000</b>	1 000 000	<b>190 000</b>

## Beispiel 2:

Absetzung des Gesamtbetrags der vorausgezählten Teilentgelte und der Summe der darauf entfallenden Steuerbeträge

Endrechnung

Lieferung und Einbau eines Fahrstuhls

Ablieferung und Abnahme: 10.9.01

	Preis	Entgelt	Umsatz- steuer
	€	€	€
	<b>1 428 000</b>	1 200 000	<b>228 000</b>
./. Abschlagszahlungen			
am 2.4. und 4.6.01			
	<b>1 190 000</b>	1 000 000	<b>190 000</b>
Verbleibende Restzahlung	<b>238 000</b>	200 000	<b>38 000</b>

## Beispiel 3:

Absetzung des Gesamtbetrags der Abschlagszahlungen (Vorauszahlungen)

Endrechnung

Lieferung und Montage einer Heizungsanlage

Ablieferung und Abnahme: 10.7.01

Entgelt insgesamt	€ 1 500 000
+ Umsatzsteuer	€ <b>285 000</b>
Gesamtpreis	€ <b>1 785 000</b>
./. Abschlagszahlungen am 1.2. und 7.5.01	€ <b>1 428 000</b>
Verbleibende Restzahlung	€ <b>357 000</b>
Darin enthaltene Umsatzsteuer	€ <b>57 000</b>
In den Abschlagszahlungen enthaltene Umsatz- steuer	€ <b>228 000</b>

## Beispiel 4:

Verzicht auf die Angabe des auf das restliche Entgelt entfallenden Steuerbetrags

Endrechnung

Lieferung eines Baukrans am 20.8.01

1 Baukran	Entgelt	€ 1 600 000
	+ Umsatzsteuer	€ <b>304 000</b>
	Preis	<u>€ 1 904 000</u>

./. Abschlagszahlungen, geleistet am 12.3., 14.5. und 10.7.01:

Entgelt	€ 1 300 000	
+ Umsatzsteuer	€ <b>247 000</b>	€ 1 547 000
Verbleibende Restzahlung		<u>€ <b>357 000</b></u>

(8) Für die Erteilung der Endrechnung gelten folgende Vereinfachungen:

- <sup>1</sup>Die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge werden nicht vom Rechnungsbetrag abgesetzt, sondern auf der Endrechnung zusätzlich angegeben. <sup>2</sup>Auch hierbei können mehrere Voraus- oder Anzahlungen zusammengefasst werden.

## Beispiel 1:

Angabe der einzelnen Anzahlungen

Endrechnung

Lieferung einer Entlüftungsanlage am 23.7.01

Entgelt	€ 800 000
+ Umsatzsteuer	€ <b>152 000</b>
Preis	<u>€ <b>952 000</b></u>

Geleistete Anzahlungen:

	Gesamtbetrag €	Entgelt €	Umsatzsteuer €
1.2.01:	<b>238 000</b>	200 000	<b>38 000</b>
5.3.01:	<b>238 000</b>	200 000	<b>38 000</b>
7.5.01:	<b>238 000</b>	200 000	<b>38 000</b>
	<u><b>714 000</b></u>	<u>600 000</u>	<u><b>114 000</b></u>

## Beispiel 2:

Angabe der Gesamt-Anzahlungen

Endrechnung

Lieferung eines Baggers am 18.6.01

	Preis	Entgelt	Umsatzsteuer
	€	€	€
1 Bagger	<b>535 500</b>	450 000	<b>85 500</b>

Geleistete Anzahlungen am 13.3. und 21.5.01:

Entgelt	€ 350 000
+ Umsatzsteuer	€ <b>66 500</b>
Gesamtbetrag	<u>€ <b>416 500</b></u>

2. <sup>1</sup>Die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge werden in einem Anhang der Endrechnung aufgeführt. <sup>2</sup>Auf diesen Anhang ist in der Endrechnung ausdrücklich hinzuweisen.

Beispiel:

Angabe der einzelnen Anzahlungen in einem Anhang zur Endrechnung

Endrechnung Nr. .... ..., 19.11.01

Errichtung einer Montagehalle

Ablieferung und Abnahme: 12.11.01

Montagehalle

Gesamtentgelt	€ 6 500 000
+ Umsatzsteuer	<u>€ 1 235 000</u>
Gesamtpreis	<u><u>€ 7 735 000</u></u>

Die geleisteten Anzahlungen sind in der angefügten Zahlungsübersicht zusammengestellt.

Anhang der Rechnung Nr. .... vom 19.11.01

Zahlungsübersicht

	Gesamt- betrag	Entgelt	Umsatz- steuer
	€	€	€
Anzahlung am 1.2.01	<b>2 380 000</b>	2 000 000	<b>380 000</b>
Anzahlung am 2.4.01	<b>1 190 000</b>	1 000 000	<b>190 000</b>
Anzahlung am 4.6.01	<b>1 190 000</b>	1 000 000	<b>190 000</b>
Anzahlung am 1.8.01	<b>1 190 000</b>	1 000 000	<b>190 000</b>
	<u><b>5 950 000</b></u>	<u>5 000 000</u>	<u><b>950 000</b></u>

3. <sup>1</sup>Der Leistungsempfänger erhält außer der Endrechnung eine besondere Zusammenstellung der Anzahlungen, über die Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt worden sind. <sup>2</sup>In der Endrechnung muss ausdrücklich auf die Zusammenstellung der Anzahlungen hingewiesen werden. <sup>3</sup>Die Zusammenstellung muss einen entsprechenden Hinweis auf die Endrechnung enthalten.

(9) <sup>1</sup>Wenn der Unternehmer ordnungsgemäß erteilte Rechnungen über Voraus- oder Anzahlungen, in denen die Steuer gesondert ausgewiesen ist, nachträglich bei der Abrechnung der gesamten Leistung widerruft oder zurücknimmt, ist er gleichwohl nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG verpflichtet, in der Endrechnung die vorausgezahlten Entgelte oder Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge abzusetzen. <sup>2</sup>Dementsprechend ändert sich in diesem Falle auch an der Berechtigung des Leistungsempfängers zum Vorsteuerabzug auf Grund von Voraus- oder Anzahlungsrechnungen nichts.

(10) <sup>1</sup>Werden – entgegen der Verpflichtung nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG – in einer Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht abgesetzt oder angegeben, hat der Unternehmer den in dieser Rechnung ausgewiesenen gesamten Steuerbetrag an das Finanzamt abzuführen. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn in der Endrechnung oder der zugehörigen Zusammenstellung nur ein Teil der im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und der auf sie entfallenden Steuerbeträge abgesetzt wird. <sup>3</sup>Der Teil der in der Endrechnung ausgewiesenen Steuer, der auf die vor der Leistung vereinnahmten Teilentgelte entfällt, wird in diesen Fällen zusätzlich nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet. <sup>4</sup>Der Leistungsempfänger kann jedoch nur den Teil des in der Endrechnung ausgewiesenen Steuerbetrags als Vorsteuer abziehen, der auf das nach der Ausführung der Leistung zu entrichtende restliche Entgelt entfällt. <sup>5</sup>Erteilt der Unternehmer dem Leistungsempfänger nachträglich eine berichtigte Endrechnung, die den Anforderungen des § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG genügt, kann er die von ihm geschuldete Steuer in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG berichtigen.

(11) <sup>1</sup>Statt einer Endrechnung kann der Unternehmer über das restliche Entgelt oder den verbliebenen Restpreis eine Rechnung erteilen (Restrechnung). <sup>2</sup>In ihr sind die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht anzugeben. <sup>3</sup>Es ist jedoch

nicht zu beanstanden, wenn zusätzlich das Gesamtentgelt (ohne Steuer) angegeben wird und davon die im Voraus vereinnahmten Teilentgelte (ohne Steuer) abgesetzt werden.

### **187a. Rechnungserteilung bei verbilligten Leistungen (§ 10 Abs. 5 UStG)**

(1) <sup>1</sup>Grundsätzlich können in einer Rechnung nur das Entgelt und der darauf entfallende Umsatzsteuerbetrag ausgewiesen werden. <sup>2</sup>Hiervon abweichend sind Unternehmer berechtigt und bei Ausführung einer Leistung an einen unternehmerischen Leistungsempfänger oder an eine juristische Person verpflichtet, in den folgenden Fällen die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 i.V.m. § 10 Abs. 4 UStG sowie den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Rechnung auszuweisen:

1. Körperschaften und Personenvereinigungen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 KStG, nichtrechtsfähige Personenvereinigungen sowie Gemeinschaften führen im Inland verbilligte Lieferungen oder sonstige Leistungen an ihre Anteilseigner, Gesellschafter, Mitglieder, Teilhaber oder diesen nahe stehende Personen aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG).
2. Einzelunternehmer führen verbilligte Leistungen an ihnen nahe stehende Personen aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG).
3. Unternehmer führen verbilligte Leistungen an ihr Personal oder dessen Angehörige auf Grund des Dienstverhältnisses aus (§ 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG).

Beispiel:

<sup>1</sup>Eine Gesellschaft liefert an ihren unternehmerisch tätigen Gesellschafter eine gebrauchte Maschine, deren Wiederbeschaffungskosten netto 50 000 € betragen, zu einem Kaufpreis von 30 000 €.

<sup>2</sup>In diesem Fall muss die Rechnung neben den übrigen erforderlichen Angaben enthalten:

Mindestbemessungsgrundlage	50 000 €
<b>19 % Umsatzsteuer</b>	<b>9 500 €</b>

<sup>3</sup>Der die Maschine erwerbende Gesellschafter kann unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG **9 500 €** als Vorsteuer abziehen.

(2) Für Land- und Forstwirte, die nach den Durchschnittssätzen des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG besteuert werden, gilt die Regelung nicht.

### **188. Rechnungserteilung in Einzelfällen**

(1) <sup>1</sup>Erhält ein Unternehmer für seine Leistung von einem anderen als dem Leistungsempfänger ein zusätzliches Entgelt im Sinne des § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG (Entgelt von dritter Seite), entspricht die Rechnung den Anforderungen des § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 7 und 8 UStG, wenn in ihr das Gesamtentgelt – einschließlich der Zuzahlung – und der darauf entfallende Steuerbetrag angegeben sind. <sup>2</sup>Gibt der Unternehmer in der Rechnung den vollen Steuerbetrag, nicht aber das Entgelt von dritter Seite an, ist die Rechnung für Zwecke des Vorsteuerabzugs durch den Leistungsempfänger ausreichend, wenn der angegebene Steuerbetrag die für den Umsatz geschuldete Steuer nicht übersteigt.

(2) Auf folgende Regelungen wird hingewiesen:

1. Pfandgeld für Warenumschießungen, vgl. Abschnitt 149 Abs. 8;
2. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft, vgl. Abschnitt 153 Abs. 3;
3. Briefmarkenversteigerungsgeschäft, Versteigerungsgewerbe, vgl. Abschnitt 26 Abs. 5, BMF-Schreiben vom 7. 5. 1971, UR 1971 S. 173, und BMWF-Schreiben vom 24. 10. 1972, UR 1972 S. 351;
4. Kraft- und Schmierstofflieferungen für den Eigenbedarf der Tankstellenagenten, vgl. Abschnitt 26 Abs. 4;
5. Garantieleistungen in der Reifenindustrie, vgl. BMF-Schreiben vom 21. 11. 1974, BStBl I S. 1021;



6. Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft, vgl. BMF-Schreiben vom 3. 12. 1975, BStBl I S. 1132.

(3) <sup>1</sup>Leistungen verschiedener Unternehmer können in **einer Rechnung** aufgeführt werden, wenn darin über die Leistungen eines jeden Unternehmers getrennt abgerechnet wird, z.B. die **Rechnung** einer Tankstelle über eine eigene Reparaturleistung und über eine Kraftstofflieferung einer Mineralölgesellschaft. <sup>2</sup>**Zur Angabe der Steuernummer oder USt-IdNr. in der Rechnung vgl. Abschnitt 185 Abs. 6.** <sup>3</sup>Erfolgt die Trennung nicht zutreffend, entsteht auch Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.

### 188a. Berichtigung von Rechnungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 14 Abs. 6 Nr. 5 UStG, § 31 Abs. 5 UStDV kann eine Rechnung berichtigt werden, wenn sie nicht alle Angaben nach § 14 Abs. 4 und § 14a UStG enthält oder wenn Angaben in der Rechnung unzutreffend sind. <sup>2</sup>Dabei müssen nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben ergänzt oder berichtigt werden. <sup>3</sup>Die Berichtigung muss durch ein Dokument erfolgen, das spezifisch und eindeutig auf die Rechnung bezogen ist. <sup>4</sup>Dies ist regelmäßig der Fall, wenn in diesem Dokument die fortlaufende Nummer der ursprünglichen Rechnung angegeben ist. <sup>5</sup>Das Dokument, mit dem die Berichtigung durchgeführt werden soll, muss die formalen Anforderungen der §§ 14 und 14a UStG erfüllen. <sup>6</sup>Dies bedeutet insbesondere bei elektronischer Übermittlung, dass die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 UStG gegeben sein müssen.

(2) <sup>1</sup>Die Berichtigung einer Rechnung kann nur durch den Rechnungsaussteller selbst vorgenommen werden. <sup>2</sup>Lediglich in dem Fall, in dem ein Dritter mit der Ausstellung der Rechnung beauftragt wurde (§ 14 Abs. 2 Satz 4 UStG), kann die Berichtigung durch den leistenden Unternehmer selbst oder im Fall der Gutschrift durch den Gutschriftsaussteller vorgenommen werden. <sup>3</sup>Der Abrechnungsempfänger kann von sich aus den Inhalt der ihm erteilten Abrechnung nicht mit rechtlicher Wirkung verändern. <sup>4</sup>Insbesondere kann der gesonderte Ausweis der Steuer nur vom Abrechnenden vorgenommen werden. <sup>5</sup>Der Leistungsempfänger kann den in einer ihm erteilten Rechnung enthaltenen Gesamtpreis selbst dann nicht mit rechtlicher Wirkung in Entgelt und darauf entfallende Steuer aufteilen, wenn diese Änderung der Rechnung im Beisein des leistenden Unternehmers vorgenommen wird. <sup>6</sup>Eine Berichtigung oder Ergänzung des Abrechnungspapiers durch den Abrechnungsempfänger ist jedoch anzuerkennen, wenn sich der Abrechnende die Änderung zu Eigen macht und dies aus dem Abrechnungspapier oder anderen Unterlagen hervorgeht, auf die im Abrechnungspapier hingewiesen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 17. 4. 1980, V S 18/79, BStBl II S. 540). <sup>7</sup>Zu der Möglichkeit des Rechnungsempfängers, in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 und 6 UStG bezeichnete Angaben für Zwecke des Vorsteuerabzugs selbst zu ergänzen, vgl. Abschnitt 202 Abs. 3.

(3) <sup>1</sup>Da der Leistungsempfänger nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG im Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung sein muss, kann er vom Rechnungsaussteller eine Berichtigung verlangen, wenn die Rechnung nicht diesen Anforderungen genügt und dadurch der Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gefährdet würde. <sup>2</sup>Zum zivilrechtlichen Anspruch vgl. Abschnitt 183 Abs. 5.

### 189. und 190. (unbesetzt)

#### Zu § 14a UStG

#### 190a. Zusätzliche Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen

(1) <sup>1</sup>§ 14a UStG regelt die zusätzlichen Pflichten bei der Ausstellung von Rechnungen in besonderen Fällen. <sup>2</sup>§ 14a UStG ergänzt § 14 UStG. <sup>3</sup>Soweit nichts anderes bestimmt ist, bleiben die Regelungen des § 14 UStG unberührt. <sup>4</sup>Dies schließt die nach § 14 Abs. 4 UStG geforderten Angaben ein. <sup>5</sup>Entsprechend § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG kann auch mit Gutschrift abgerechnet werden. <sup>6</sup>Zu den besonderen Fällen gehören:

- Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und Begutachtung (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG),
- Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG),
- innergemeinschaftliche Güterbeförderungen, damit zusammenhängende sonstige Leistungen und die Vermittlung dieser Leistungen (§ 3b Abs. 3 Satz 2 UStG),

- 
- Lieferungen im Sinne des § 3c UStG,
  - innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG),
  - innergemeinschaftliche Lieferungen neuer Fahrzeuge (§§ 2a, 6a UStG),
  - Fälle der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG),
  - Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG),
  - Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) und
  - innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte (§ 25b UStG).

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer, der steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des § 4 Nr. 1 Buchstabe b und des § 6a UStG ausführt, ist zur Ausstellung von Rechnungen verpflichtet, in denen er auf die Steuerfreiheit hinweist und seine USt-IdNr. und die des Abnehmers angibt. <sup>2</sup>In den Fällen des § 6a UStG besteht die Verpflichtung zur Ausstellung einer Rechnung nicht nur, wenn der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand der Lieferung für unternehmerische Zwecke erworben hat. <sup>3</sup>Sie besteht auch dann, wenn die innergemeinschaftliche Lieferung an eine juristische Person (z.B. eingetragener Verein oder Körperschaft des öffentlichen Rechts) erfolgt, die entweder kein Unternehmer ist oder den Gegenstand der Lieferung für ihren nichtunternehmerischen Bereich erworben hat.

(3) <sup>1</sup>Die Verpflichtung zur Ausstellung von Rechnungen über steuerfreie Lieferungen im Sinne des § 6a UStG greift beim innergemeinschaftlichen Verbringen von Gegenständen nicht ein, weil Belege in Verbringensfällen weder als Abrechnungen anzusehen sind noch eine Außenwirkung entfalten (vgl. auch Abschnitt 183 Abs. 4) und deshalb keine Rechnungen im Sinne des § 14 Abs. 1 UStG sind. <sup>2</sup>Zur Abwicklung von Verbringensfällen hat der inländische Unternehmensteil gleichwohl für den ausländischen Unternehmensteil einen Beleg auszustellen, in dem die verbrachten Gegenstände aufgeführt sind und der die Bemessungsgrundlagen, die USt-IdNr. des inländischen Unternehmensteils und die USt-IdNr. des ausländischen Unternehmensteils enthält (sog. pro-forma-Rechnung). <sup>3</sup>Ausländische Unternehmer, bei denen in entsprechender Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG aus Vereinfachungsgründen ein innergemeinschaftliches Verbringen von Gegenständen anzunehmen ist, haben in der Rechnung an den Abnehmer ihre inländische USt-IdNr. zu vermerken.

(4) <sup>1</sup>Erbringt der Unternehmer im Inland Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen oder die Begutachtung dieser Gegenstände (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe c UStG), Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs. 2 Nr. 4 UStG), innergemeinschaftliche Güterbeförderungen (§ 3b Abs. 3 UStG) oder mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung zusammenhängende selbständige sonstige Leistungen (§ 3b Abs. 4 bis 6 UStG), besteht nach § 14a Abs. 1 Satz 1 UStG die Verpflichtung zur Rechnungsausstellung mit Angabe der USt-IdNr. des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers. <sup>2</sup>Die Rechnung muss die USt-IdNr. des Leistenden und des Leistungsempfängers enthalten, wenn der Leistungsempfänger den Auftrag unter Angabe seiner USt-IdNr. vergeben hat. <sup>3</sup>Bei der Abrechnung von Vermittlungsleistungen zwischen inländischen Unternehmern ist die Angabe von USt-IdNr. nicht erforderlich.

(5) Der gesonderte Ausweis der Steuer ist auch in den Rechnungen des Unternehmers erforderlich, in denen er über die im Inland ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferungen im Sinne des § 3c UStG abrechnet.

(6) Ein Abrechnungspapier über die innergemeinschaftliche Lieferung von neuen Fahrzeugen muss neben den Angaben des § 14 Abs. 4 UStG alle für die ordnungsgemäße Durchführung der Erwerbsbesteuerung benötigten Merkmale (§ 1b Abs. 2 und 3 UStG) enthalten.

(7) Zu den Besonderheiten bei der Rechnungserteilung im Rahmen

1. des innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts nach § 25b UStG vgl. Abschnitt 276b Abs. 8,
2. der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG vgl. Abschnitt 182a Abs. 31.

(8) <sup>1</sup>In den Fällen der Besteuerung von Reiseleistungen (§ 25 UStG) und der Differenzbesteuerung (§ 25a UStG) ist nach § 14a Abs. 6 UStG in der Rechnung auf die Anwendung der entsprechenden Sonderregelungen hinzuweisen. <sup>2</sup>Dabei reicht regelmäßig eine Angabe in umgangssprachlicher Form aus (z.B. „Reiseleistung“, „Differenzbesteuerung“).

## Zu § 14b UStG

**190b. Aufbewahrung von Rechnungen**

(1) <sup>1</sup>Nach § 14b Abs. 1 UStG hat der Unternehmer aufzubewahren:

- ein Doppel der Rechnung, die er selbst oder ein Dritter in seinem Namen und für seine Rechnung ausgestellt hat,
- alle Rechnungen, die er erhalten oder die ein Leistungsempfänger oder in dessen Namen und für dessen Rechnung ein Dritter ausgestellt hat.

<sup>2</sup>Soweit der Unternehmer Rechnungen mithilfe elektronischer Registrierkassen erteilt, ist es hinsichtlich der erteilten Rechnungen im Sinne des § 33 UStDV ausreichend, wenn Tagesendsummenbons aufbewahrt werden, die die Gewähr der Vollständigkeit bieten und den Namen des Geschäfts, das Ausstellungsdatum und die Tagesendsumme enthalten; im Übrigen sind die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 9. 1. 1996, BStBl I S. 34, zu erfüllen. <sup>3</sup>Sind bei gemeinsamer Auftragserteilung durch mehrere Personen für Zwecke des Vorsteuerabzugs ein oder mehrere Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen (vgl. Abschnitt 192 Abs. 16), hat einer dieser Gemeinschaftler das Original der Rechnung und jeder andere dieser Gemeinschaftler zumindest eine Ablichtung der Rechnung aufzubewahren.

(2) <sup>1</sup>Die Aufbewahrungsfrist beträgt zehn Jahre und beginnt mit dem Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Rechnung ausgestellt wird. <sup>2</sup>Die Aufbewahrungsfrist läuft jedoch nicht ab, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 Satz 3 AO).

(3) Die Aufbewahrungspflichten gelten auch:

- für Fahrzeuglieferer (§ 2a UStG),
- in den Fällen, in denen der letzte Abnehmer die Steuer nach § 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG schuldet, für den letzten Abnehmer und
- in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet, für den Leistungsempfänger (unabhängig davon, ob die Leistung für den unternehmerischen oder nichtunternehmerischen Bereich bezogen wurde).

(4) <sup>1</sup>In den Fällen des § 14 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG hat der Leistungsempfänger die Rechnung, einen Zahlungsbeleg oder eine andere beweiskräftige Unterlage zwei Jahre aufzubewahren soweit er

- nicht Unternehmer ist oder
- Unternehmer ist, aber die Leistung für seinen nichtunternehmerischen Bereich verwendet.

<sup>2</sup>Als Zahlungsbelege kommen z.B. Kontobelege und Quittungen in Betracht. <sup>3</sup>Andere beweiskräftige Unterlagen im Sinne des § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG können z.B. Bauverträge, Abnahmeprotokolle nach VOB oder Unterlagen zu Rechtsstreitigkeiten im Zusammenhang mit der Leistung sein, mittels derer sich der Leistende, Art und Umfang der ausgeführten Leistung sowie das Entgelt bestimmen lassen. <sup>4</sup>Die Verpflichtung zur Aufbewahrung gilt auch dann, wenn der leistende Unternehmer entgegen § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 9 UStG in der Rechnung nicht auf die Aufbewahrungspflichten nach § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG hingewiesen hat bzw. wenn ein Hinweis auf die Aufbewahrungspflichten des Leistungsempfängers nicht erforderlich war, weil es sich um eine Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 33 UStDV handelt (vgl. Abschnitt 185 Abs. 24). <sup>5</sup>Für steuerpflichtige sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 Sätze 1 und 2 UStG bezeichneten Art, die weder an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine juristische Person erbracht werden, besteht keine Verpflichtung des Leistungsempfängers zur Aufbewahrung von Rechnungen, Zahlungsbelegen oder anderen beweiskräftigen Unterlagen. <sup>6</sup>§ 14b Abs. 1 Satz 4 Nr. 3 UStG geht § 14b Abs. 1 Satz 5 UStG vor.

(5) Bei elektronisch übermittelten Rechnungen hat der Unternehmer neben der Rechnung auch die Nachweise über die Echtheit und die Unversehrtheit der Daten aufzubewahren (z.B. qualifizierte elektronische Signatur), selbst wenn nach anderen Vorschriften die Gültigkeit dieser Nachweise bereits abgelaufen ist.

(6) <sup>1</sup>Die Rechnungen müssen über den gesamten Aufbewahrungszeitraum lesbar sein. <sup>2</sup>Nachträgliche Änderungen sind nicht zulässig. <sup>3</sup>Sollte die Rechnung auf Thermopapier ausgedruckt sein, ist sie durch einen nochmaligen Kopiervorgang auf Papier zu konservieren, das für den gesamten Aufbewahrungszeitraum nach § 14b Abs. 1 UStG lesbar ist. <sup>4</sup>Dabei ist es nicht erforderlich, die ursprüngliche, auf Thermopapier ausgedruckte Rechnung aufzubewahren.

(7) <sup>1</sup>Die Rechnungen können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergaben auf einem Bildträger (z.B. Mikrofilm) oder auf anderen Datenträgern (z.B. Magnetband, Diskette, CD-Rom)

aufbewahrt werden (vgl. § 147 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Das bei der Aufbewahrung angewandte Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung, insbesondere den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 1. 2. 1984, BStBl I S. 155, und den diesem Schreiben beigefügten „Mikrofilm-Grundsätzen“ sowie den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS -“ (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995, BStBl I S. 738), entsprechen. <sup>3</sup>Unter dieser Voraussetzung können die Originale der Rechnungen grundsätzlich vernichtet werden (vgl. Abschnitt 255 Abs. 2).

(8) <sup>1</sup>Im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer sind verpflichtet, die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete aufzubewahren (§ 14b Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Ein im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer ist ein Unternehmer, der in einem dieser Gebiete einen Wohnsitz, seinen Sitz, seine Geschäftsleitung oder eine Zweigniederlassung hat (§ 14b Abs. 3 UStG).

(9) <sup>1</sup>Bei elektronisch aufbewahrten Rechnungen (dabei muss es sich nicht um elektronisch übermittelte Rechnungen handeln) kann der im Inland oder der in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete ansässige Unternehmer die Rechnungen im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete, im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufbewahren, soweit eine vollständige Fernabfrage (Online-Zugriff) der betreffenden Daten und deren Herunterladen und Verwendung durch das Finanzamt gewährleistet ist. <sup>2</sup>Bewahrt der Unternehmer in diesem Fall die Rechnungen nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete auf, hat er dem für die Umsatzbesteuerung zuständigen Finanzamt den Aufbewahrungsort unaufgefordert und schriftlich mitzuteilen.

(10) <sup>1</sup>Ein nicht im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ansässiger Unternehmer hat die Rechnungen im Gemeinschaftsgebiet, in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete, im Gebiet von Büsingen oder auf der Insel Helgoland aufzubewahren. <sup>2</sup>Er ist verpflichtet, dem Finanzamt auf dessen Verlangen alle aufzubewahrenden Rechnungen und Daten oder die an deren Stelle tretenden Bild- und Datenträger unverzüglich zur Verfügung zu stellen. <sup>3</sup>Kommt der Unternehmer dieser Verpflichtung nicht oder nicht rechtzeitig nach, kann das Finanzamt verlangen, dass er die Rechnungen im Inland oder in einem der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete aufbewahrt. <sup>4</sup>Ist ein nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Unternehmer nach den Bestimmungen des Staates, in dem er ansässig ist, verpflichtet, die Rechnungen im Staat der Ansässigkeit aufzubewahren, ist es ausreichend, wenn dieser Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet Ablichtungen der aufzubewahrenden Rechnungen aufbewahrt.

(11) Für die Archivierung und Prüfbarkeit von Rechnungen sind die Vorschriften der AO (insbesondere §§ 146, 147, 200 AO) sowie das BMF-Schreiben vom 16. 7. 2001 über die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU), BStBl I S. 415, zu beachten.

#### Zu § 14c UStG

### 190c. Unrichtiger Steuerausweis

Zu hoher Steuerausweis (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG)

(1) <sup>1</sup>Weist der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte in einer Rechnung einen höheren Steuerbetrag aus, als der leistende Unternehmer nach dem Gesetz schuldet (unrichtiger Steuerausweis), schuldet der leistende Unternehmer auch den Mehrbetrag (§ 14c Abs. 1 UStG). <sup>2</sup>Die Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Angaben enthält. <sup>3</sup>Die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrages ist jedoch unverzichtbar. <sup>4</sup>Die Vorschrift des § 14c Abs. 1 UStG gilt für Unternehmer, die persönlich zum gesonderten Steuerausweis berechtigt sind und für eine Lieferung oder sonstige Leistung einen Steuerbetrag in der Rechnung gesondert ausgewiesen haben, obwohl sie für diesen Umsatz keine oder eine niedrigere Steuer schulden. <sup>5</sup>Hiernach werden von § 14c Abs. 1 UStG Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 7. 5. 1981, V R 126/75, BStBl II S. 547):

1. für steuerpflichtige Leistungen, wenn eine höhere als die dafür geschuldete Steuer ausgewiesen wurde,
2. für steuerfreie Leistungen,
3. für nicht steuerbare Leistungen (unentgeltliche Leistungen, Leistungen im Ausland und Geschäftsveräußerungen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG) und außerdem

4. für nicht versteuerte steuerpflichtige Leistungen, wenn die Steuer für die Leistung wegen des Ablaufs der Festsetzungsfrist (§§ 169 bis 171 AO) nicht mehr erhoben werden kann (**vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 2003, V R 79/01, BStBl 2004 II S. 375**).

<sup>6</sup>Die zu hoch ausgewiesene Steuer wird vom Unternehmer geschuldet, obwohl der Leistungsempfänger diese Steuer nicht als Vorsteuer abziehen kann (vgl. Abschnitt 192 Abs. 9).

(2) Ein zu hoher Steuerausweis im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn in Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV) ein zu hoher Steuersatz oder in Fahrausweisen (§ 34 UStDV) ein zu hoher Steuersatz oder fälschlich eine Tarifentfernung von mehr als 50 Kilometern angegeben ist.

(3) Die Regelung des § 14c Abs. 1 UStG ist auch auf Gutschriften (§ 14 Abs. 2 Satz 2 UStG) anzuwenden, soweit der Gutschriftsempfänger einem zu hohen Steuerbetrag nicht widerspricht (vgl. BFH-Urteil vom 23. 4. 1998, V R 13/92, BStBl II S. 418).

(4) § 14c Abs. 1 UStG gilt auch, wenn der Steuerbetrag von einem zu hohen Entgelt berechnet wurde (bei verdecktem Preisnachlass vgl. Abschnitt 153 Abs. 4) oder für ein und dieselbe Leistung mehrere Rechnungen ausgestellt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 1994, XI R 54/93, BStBl II S. 718).

#### Berichtigung eines zu hohen Steuerausweises (§ 14c Abs. 1 Satz 1 UStG)

(5) <sup>1</sup>Der leistende Unternehmer oder der von ihm beauftragte Dritte kann den Steuerbetrag gegenüber dem Leistungsempfänger berichtigen. <sup>2</sup>In diesem Fall ist § 17 Abs. 1 UStG entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Die Berichtigung des geschuldeten Mehrbetrags ist folglich für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in welchem dem Leistungsempfänger die berichtigte Rechnung erteilt wurde. <sup>4</sup>Zur Berichtigung von Rechnungen im Übrigen vgl. Abschnitt 188a.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Umsatzsteuer mit **19 %**, obwohl hierfür nach § 12 Abs. 2 UStG nur 7 % geschuldet werden.

Entgelt	1 000,— €
+ <b>19 %</b> Umsatzsteuer	<b>190,— €</b>
Rechnungsbetrag	<b>1 190,— €</b>

<sup>2</sup>Wird der Rechnungsbetrag um die zu hoch ausgewiesene Steuer herabgesetzt, ergibt sich folgende berichtigte Rechnung:

Entgelt	1 000,— €
+ 7 % Umsatzsteuer	70,— €
Rechnungsbetrag	<u>1 070,— €</u>

<sup>3</sup>Bleibt der Rechnungsbetrag in der berichtigten Rechnung unverändert, ergibt sich die richtige Steuer durch Herausrechnen aus dem bisherigen Rechnungsbetrag:

Rechnungsbetrag mit Steuer	<b>1 190,— €</b>
darin enthaltene Steuer auf der Grundlage des ermäßigten Steuersatzes von 7 % = 7/107	<b>77,85 €</b>
Rechnungsbetrag ohne Steuer	<b>1 112,15 €</b>
Berichtigte Rechnung:	
Entgelt	<b>1 112,15 €</b>
+ 7 % Umsatzsteuer	<b>77,85 €</b>
Rechnungsbetrag	<u><b>1 190,— €</b></u>

(6) <sup>1</sup>Die Folgen des § 14c Abs. 1 UStG treten nicht ein, wenn in Rechnungen für nicht steuerpflichtige Lieferungen lediglich der Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer in einem Betrag angegeben wird. <sup>2</sup>Ist die Steuer für einen nicht steuerpflichtigen Umsatz in der Rechnung gesondert ausgewiesen worden, z.B. für eine Ausfuhrlieferung, eine innergemeinschaftliche Lieferung oder eine nicht steuerbare Lieferung im Ausland, kann der leistende Unternehmer den ausgewiesenen Steuerbetrag berichtigen (vgl. BFH-Urteil vom 19. 9. 1996, V R 41/94, BStBl 1999 II S. 249). <sup>3</sup>Die Berichtigung der zu hoch ausgewiesenen Umsatzsteuer im Sinne des § 14c Abs. 1 UStG erfolgt durch

Berichtigungserklärung gegenüber dem Leistungsempfänger (vgl. BFH-Urteil vom 10. 12. 1992, V R 73/90, BStBl 1993 II S. 383). <sup>4</sup>Dem Leistungsempfänger muss eine hinreichend bestimmte, schriftliche Berichtigung tatsächlich zugehen. <sup>5</sup>Es können mehrere Berichtigungen in einer einzigen Korrekturmeldung zusammengefasst werden, wenn sich daraus erkennen lässt, auf welche Umsatzsteuerbeträge im Einzelnen sich die Berichtigung beziehen soll (vgl. BFH-Urteil vom 25. 2. 1993, V R 112/91, BStBl II S. 643). <sup>6</sup>Wird der für eine Leistung geschuldete Kaufpreis auf Grund einer nachträglichen Vereinbarung wirksam herabgesetzt, bedarf es keiner Berichtigung der ursprünglichen Rechnung (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 1995, V R 57/94, BStBl 1996 II S. 206).

(7) <sup>1</sup>Hat ein Unternehmer – insbesondere im Einzelhandel – über eine Lieferung an einen Abnehmer aus einem Drittland eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis (§ 14 Abs. 4 UStG) bzw. eine Kleinbetragsrechnung im Sinne des § 33 UStDV (z.B. einen Kassenbon mit Angabe des Steuersatzes) erteilt, schuldet er die Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG, wenn nachträglich die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung als Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen Reiseverkehr (sog. Export über den Ladentisch) erfüllt werden (vgl. im Einzelnen Abschnitt 137). <sup>2</sup>Die Steuerschuld nach § 14c Abs. 1 UStG erlischt erst, wenn der Lieferer die Rechnung wirksam berichtigt (vgl. Absatz 6). <sup>3</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist die Rechnungsberichtigung entbehrlich, wenn der ausländische Abnehmer die ursprüngliche Rechnung bzw. den ursprünglichen Kassenbon an den Unternehmer zurückgibt und dieser den zurückerhaltenen Beleg aufbewahrt.

#### Zu niedriger Steuerausweis

(8) <sup>1</sup>Bei zu niedrigem Steuerausweis schuldet der Unternehmer die gesetzlich vorgeschriebene Steuer. <sup>2</sup>Der Unternehmer hat in diesem Fall die Steuer unter Zugrundelegung des maßgeblichen Steuersatzes aus dem Gesamtrechnungsbetrag herauszurechnen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer berechnet für eine Lieferung die Steuer mit 7 %, obwohl hierfür nach § 12 Abs. 1 UStG eine Steuer von **19 %** geschuldet wird.

Berechnetes Entgelt	400,— €
+ 7 % Umsatzsteuer	28,— €
Gesamtrechnungsbetrag	428,— €
Herausrechnung der Steuer mit <b>19/119</b> ./.	<b>68,34 €</b>
Entgelt	<b>359,66 €</b>

Vom Unternehmer gesetzlich geschuldete Steuer:

**19 % von 359,66 € = 68,34 €**

<sup>2</sup>Der Leistungsempfänger darf als Vorsteuer nur den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag abziehen. <sup>3</sup>Es bleibt aber dem leistenden Unternehmer unbenommen, den zu niedrig ausgewiesenen Steuerbetrag zu berichtigen.

(9) <sup>1</sup>Hat der Leistungsempfänger entgegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG einen höheren Betrag als die für die Lieferung oder sonstige Leistung gesetzlich geschuldete Steuer als Vorsteuer geltend gemacht, hat er den Mehrbetrag an das Finanzamt zurückzuzahlen. <sup>2</sup>Die Rückzahlung ist für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, für den der Mehrbetrag als Vorsteuer abgezogen wurde.

(10) <sup>1</sup>In den Fällen eines unrichtigen Steuerausweises bei Umsätzen im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen (§ 1 Abs. 1a UStG) und bei Rückgängigmachung des Verzichts auf die Steuerbefreiung nach § 9 UStG ist die Berichtigung des geschuldeten Betrages jedoch nur zulässig, wenn die Rechnung berichtigt wird und soweit die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt ist (§ 14c Abs. 1 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Zur Beseitigung der Gefährdung des Steueraufkommens und zum besonderen Berichtigungsverfahren vgl. Abschnitt 190d.

#### 190d. Unberechtigter Steuerausweis (§ 14c Abs. 2 UStG)

(1) <sup>1</sup>Wer in einer Rechnung einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er dazu nicht berechtigt ist (unberechtigter Steuerausweis), schuldet den ausgewiesenen Betrag (§ 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG). <sup>2</sup>Dies betrifft vor allem Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben wird, gilt aber auch, wenn jemand wie ein leistender Unternehmer abrechnet und einen Steuerbetrag ausweist, obwohl er nicht Unternehmer ist oder eine Lieferung oder sonstige Leistung

nicht ausführt.<sup>3</sup>Die Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob die Rechnung alle in § 14 Abs. 4 und § 14a UStG aufgeführten Angaben enthält.<sup>4</sup>Die Angabe des Rechnungsausstellers und des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags sind jedoch unverzichtbar (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 2000, V R 55/99, BStBl 2001 II S. 426).<sup>5</sup>Bei Kleinbetragsrechnungen (§ 33 UStDV) hat der angegebene Steuersatz die Wirkung des gesonderten Ausweises einer Steuer.<sup>6</sup>Entsprechendes gilt für Fahrausweise (§ 34 UStDV).

(2) Von § 14c Abs. 2 UStG werden die folgenden Fälle erfasst:

1. <sup>1</sup>Ein Unternehmer weist in der Rechnung einen Steuerbetrag aus, obwohl er nach § 19 Abs. 1 UStG dazu nicht berechtigt ist (§ 14c Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Ein gesonderter Steuerausweis liegt auch vor, wenn der Rechnungsaussteller in einer Umlagenabrechnung über eine (Neben-)Leistung, z.B. Heizkostenabrechnung, den auf den jeweiligen Leistungsempfänger entfallenden Anteil am Gesamtbetrag der Kosten nicht ausschließlich als Bruttobetrag darstellt, sondern auch die anteilige Umsatzsteuer aufführt (vgl. BFH-Urteil vom 18. 5. 1988, X R 43/81, BStBl II S. 752).
2. <sup>1</sup>Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, obwohl er eine Leistung nicht ausführt, z.B. eine Schein- oder Gefälligkeitsrechnung oder in den Fällen des Schadensersatzes. <sup>2</sup>Hierunter fallen nicht Rechnungen, die vor Ausführung der Leistung erteilt werden und die ihrer Aufmachung (z.B. durch die Bezeichnung) oder ihrem Inhalt nach (z.B. durch Hinweis auf einen erst in der Zukunft liegenden Zeitpunkt der Leistung) eindeutig als Vorausrechnungen erkennbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 20. 3. 1980, V R 131/74, BStBl II S. 287). <sup>3</sup>Steht der Leistungszeitpunkt noch nicht fest, muss dies aus der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird, hervorgehen. <sup>4</sup>Unterbleibt nach Erteilung einer Vorausrechnung mit Steuerausweis die zunächst beabsichtigte Leistung, z.B. bei Rückgängigmachung eines Kaufvertrags, ist § 14c Abs. 2 UStG nicht anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 2. 1980, V R 146/73, BStBl II S. 283). <sup>5</sup>Das gilt unabhängig davon, ob die angeforderten Voraus- oder Anzahlungen geleistet werden (vgl. Abschnitt 187 Abs. 2). <sup>6</sup>Wer dagegen eine Vorausrechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, obwohl bereits feststeht, dass er die darin aufgeführte Leistung nicht mehr ausführen wird, schuldet diese Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG (vgl. BFH-Urteil vom 5. 2. 1998, V R 65/97, BStBl II S. 415).
3. <sup>1</sup>Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis, in der er statt des tatsächlich gelieferten Gegenstandes einen anderen, von ihm nicht gelieferten Gegenstand aufführt, oder statt der tatsächlich ausgeführten sonstigen Leistung eine andere, von ihm nicht erbrachte Leistung angibt (unrichtige Leistungsbezeichnung). <sup>2</sup>Der leistende Unternehmer schuldet die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG neben der Steuer für die tatsächlich ausgeführte Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 8. 9. 1994, V R 70/91, BStBl 1995 II S. 32).

Beispiele:

- a) Es wird eine Büromaschine aufgeführt, während tatsächlich ein Fernsehgerät geliefert worden ist.
- b) Es werden Antriebsmotoren angegeben, während tatsächlich der Schrott solcher Motoren geliefert worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 21. 5. 1987, V R 129/78, BStBl II S. 652).
- c) Es wird hergestelltes Mauerwerk abgerechnet, während tatsächlich ein Kranführer überlassen worden ist (vgl. BFH-Beschluss vom 9. 12. 1987, V B 54/85, BStBl 1988 II S. 700).
- d) Es werden „Malerarbeiten in Büroräumen“ in Rechnung gestellt, während die Malerarbeiten tatsächlich in der Wohnung des Leistungsempfängers ausgeführt worden sind.

<sup>3</sup>Die in Rechnungen mit ungenauer Angabe der Leistungsbezeichnung gesondert ausgewiesenen Steuerbeträge werden dagegen nicht nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. <sup>4</sup>Ungenauere Angaben liegen vor, wenn die Rechnungsangaben nicht so eingehend und eindeutig sind, dass sie ohne weiteres völlige Gewissheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstandes verschaffen.

Beispiel:

Es werden ausgeführte Bauarbeiten lediglich durch Angabe einer Baustelle und „Arbeiten wie gesehen und besichtigt“ beschrieben (vgl. BFH-Beschluss vom 4. 12. 1987, V S 9/85, BStBl 1988 II S. 702).

4. Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis für eine Leistung, die er nicht im Rahmen seines Unternehmens ausführt, z.B. Verkauf eines Gegenstandes aus dem Privatbereich.

5. <sup>1</sup>Ein Nichtunternehmer, z.B. eine Privatperson oder ein Hoheitsbetrieb einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, weist in einem Dokument einen Steuerbetrag gesondert aus. <sup>2</sup>Das gilt auch für denjenigen, der Abrechnungen dadurch in den Verkehr bringt, dass er sie einem anderen zur beliebigen Verwendung überlässt oder ein blanko unterschriebenes Papier zum Ausfüllen als Kaufvertrag aushändigt, ohne ausdrücklich den gesonderten Steuerausweis zu untersagen (vgl. auch BFH-Urteil vom 5. 8. 1988, X R 66/82, BStBl II S. 1019). <sup>3</sup>Der Nichtunternehmer schuldet den Steuerbetrag, gleichgültig ob er eine Leistung ausführt oder nicht.

(3) <sup>1</sup>Soweit der Aussteller der Rechnung den unberechtigten Steuerausweis gegenüber dem Belegempfänger für ungültig erklärt hat und die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt wurde, ist dem Schuldner des Steuerbetrags die Möglichkeit zur Berichtigung einzuräumen (§ 14c Abs. 2 Satz 3 ff. UStG). <sup>2</sup>§ 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Auf den guten Glauben des Ausstellers der betreffenden Rechnung kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil vom 22. 2. 2001, V R 5/99, BStBl 2004 II S. 143). <sup>4</sup>Die Gefährdung des Steueraufkommens ist beseitigt, wenn ein Vorsteuerabzug beim Empfänger der Rechnung nicht durchgeführt oder die geltend gemachte Vorsteuer an das Finanzamt zurückgezahlt worden ist.

(4) <sup>1</sup>Der Schuldner des unberechtigt ausgewiesenen Betrages hat die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags bei dem für seine Besteuerung zuständigen Finanzamt gesondert schriftlich zu beantragen. <sup>2</sup>Diesem Antrag hat er ausreichende Angaben über die Identität des Rechnungsempfängers beizufügen. <sup>3</sup>Das Finanzamt des Schuldners des unberechtigt ausgewiesenen Betrages hat durch Einholung einer Auskunft beim Finanzamt des Rechnungsempfängers zu ermitteln, in welcher Höhe und wann ein unberechtigt in Anspruch genommener Vorsteuerabzug durch den Rechnungsempfänger zurückgezahlt wurde. <sup>4</sup>Nach Einholung dieser Auskunft teilt das Finanzamt des Schuldners des unberechtigt ausgewiesenen Betrages diesem mit, für welchen Besteuerungszeitraum und in welcher Höhe die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags vorgenommen werden kann. <sup>5</sup>Die Berichtigung des geschuldeten Steuerbetrags ist in entsprechender Anwendung des § 17 Abs. 1 UStG für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Gefährdung des Steueraufkommens beseitigt worden ist (§ 14c Abs. 2 Satz 5 UStG). <sup>6</sup>Wurde beim Empfänger der Rechnung kein Vorsteuerabzug vorgenommen, ist der wegen unberechtigten Steuerausweises geschuldete Betrag beim Aussteller der Rechnung für den Zeitraum zu berichtigen, in dem die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 4 UStG entstanden ist.

(5) Hat ein Kleinunternehmer eine Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgegeben, aber vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (vgl. Abschnitt 247 Abs. 6) zurückgenommen, muss er die in der Zwischenzeit erteilten Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis berichtigen und kann den geschuldeten unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrag unter den in Absatz 4 bezeichneten Voraussetzungen berichtigen.

(6) <sup>1</sup>Steuerschuldner nach § 14c Abs. 2 UStG ist der Aussteller der Rechnung (§ 13a Abs. 1 Nr. 4 UStG). <sup>2</sup>Eine GmbH schuldet die Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG, wenn ein nur zur Gesamtvertretung berechtigter Geschäftsführer ohne Mitwirkung des anderen Geschäftsführers das Abrechnungspapier mit unberechtigtem Steuerausweis erstellt, ohne den allgemeinen Rahmen des ihm übertragenen Geschäftskreises zu überschreiten (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1993, V R 75/88, BStBl II S. 357). <sup>3</sup>Wirkt dagegen der in der Rechnung als Aussteller Bezeichnete in keiner Weise bei der Erstellung des Dokuments mit, kommt eine Inanspruchnahme nach § 14c Abs. 2 UStG nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, XI R 103/90, BStBl II S. 531). <sup>4</sup>Zur Frage, wem die Rechnung zuzurechnen ist, die ein Vermittler auf den Namen seines Auftraggebers ausgestellt hat, vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1982, V R 59/81, BStBl II S. 315.

(7) Der Steueranspruch aus § 14c Abs. 2 UStG besteht vorbehaltlich Absatz 4 unabhängig davon, ob der Rechnungsempfänger die gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer unberechtigt als Vorsteuer abgezogen hat oder nicht.

(8) Für die Berichtigung der auf Grund des unberechtigt ausgewiesenen Steuerbetrags nach § 14c Abs. 2 UStG ergangenen Steuerbescheide gelten die allgemeinen verfahrensrechtlichen Vorschriften der AO.

Zu § 15 UStG  
(§§ 35 bis 43 UStDV)

### **191. Zum Vorsteuerabzug berechtigter Personenkreis**

(1) <sup>1</sup>Zum Vorsteuerabzug sind ausschließlich Unternehmer im Sinne der §§ 2 und 2a UStG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit berechtigt. <sup>2</sup>Abziehbar sind hierbei auch Vorsteuerbeträge, die vor der Ausführung von Umsätzen (vgl. BFH-Urteile vom 6. 5. 1993, V R 45/88, BStBl II S. 564,



und vom 16. 12. 1993, V R 103/88, BStBl 1994 II S. 278) oder die nach Aufgabe des Unternehmens anfallen, sofern sie der unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind.<sup>3</sup>Zum Beginn und Ende der Unternehmereigenschaft vgl. Abschnitt 19.

(2) <sup>1</sup>Im Ausland ansässige Unternehmer können den Vorsteuerabzug grundsätzlich auch dann beanspruchen, wenn sie im Inland keine Lieferungen oder sonstige Leistungen ausgeführt haben (vgl. aber Abschnitt **240** Abs. 4). <sup>2</sup>Auch ihnen steht der Vorsteuerabzug nur insoweit zu, als die Vorsteuerbeträge ihrer unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sind. <sup>3</sup>Das gilt auch für die Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im Ausland bewirkten Umsätzen stehen. <sup>4</sup>Zur Frage, ob die im Ausland ansässigen Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren (§§ 59 bis 61 UStDV) oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG) geltend zu machen haben, vgl. Abschnitt **243**.

(3) Folgende Unternehmer können ihre abziehbaren Vorsteuern ganz oder teilweise nach Durchschnittssätzen ermitteln:

1. Unternehmer bestimmter Berufs- und Gewerbebezüge mit einem Vorjahresumsatz bis zu 61 356 € (§ 23 UStG, §§ 69, 70 und Anlage der UStDV),
2. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit einem Vorjahresumsatz bis zu 30 678 € (§ 23a UStG) und
3. land- und forstwirtschaftliche Betriebe (§ 24 UStG).

(4) Kleinunternehmer sind nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn sie der Sonderregelung des § 19 Abs. 1 UStG unterliegen (**§ 19 Abs. 1 Satz 4 UStG**); dies gilt auch, wenn sie bei einem unzulässigen Ausweis der Steuer für ihre eigenen Umsätze diese Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG schulden.

(5) <sup>1</sup>Unternehmer, die von der Besteuerung nach § 19 Abs. 1, §§ 23, 23a oder 24 UStG zur allgemeinen Besteuerung des UStG übergegangen sind, können den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG für folgende Beträge vornehmen:

1. gesondert in Rechnung gestellte Steuerbeträge für Lieferungen und sonstige Leistungen, die nach dem Zeitpunkt an sie ausgeführt worden sind, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen;
2. Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die nach dem Zeitpunkt, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen, für ihr Unternehmen eingeführt worden sind;
3. die Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die nach dem Zeitpunkt für ihr Unternehmen erworben wurden, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen;
4. die vom Leistungsempfänger nach § 13b UStG und § 25b UStG geschuldete Steuer für Leistungen, die nach dem Zeitpunkt an sie ausgeführt worden sind, zu dem sie zur allgemeinen Besteuerung übergangen.

<sup>2</sup>Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Steuerbeträge für Umsätze, die vor dem Zeitpunkt des Übergangs zur allgemeinen Besteuerung ausgeführt worden sind. <sup>3</sup>Das gilt auch für Bezüge, die erstmalig nach dem Übergang zur allgemeinen Besteuerung verwendet werden. <sup>4</sup>Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung oder der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteile vom 6. 12. 1979, V R 87/72, BStBl 1980 II S. 279, und vom 17. 9. 1981, V R 76/75, BStBl 1982 II S. 198). <sup>5</sup>Wegen des Vorsteuerabzugs bei Zahlungen vor Ausführung des Umsatzes vgl. Abschnitt 193.

(6) <sup>1</sup>Bei einem Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Besteuerung nach § 19 Abs. 1, §§ 23, 23a oder 24 UStG sind umgekehrt die in Absatz 5 bezeichneten Vorsteuerbeträge nicht nach § 15 UStG abziehbar. <sup>2</sup>Bei Anwendung des § 23 UStG gilt dies jedoch nur für die Vorsteuerbeträge, auf die sich die Durchschnittssätze nach § 70 UStDV erstrecken.

(7) Zum Verfahren bei der Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus der Beteiligung an Gesamtobjekten vgl. BMF-Schreiben vom 24. 4. 1992, BStBl I S. 291.

## **192. Abzug der gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer**

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG ist nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für das Unternehmen des

Leistungsempfängers ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehbar.<sup>2</sup> Ein Vorsteuerabzug ist damit nicht zulässig, soweit der die Rechnung ausstellende Unternehmer die Steuer nach § 14c UStG schuldet.<sup>3</sup> Abziehbar sind nur die Steuerbeträge, die nach dem deutschen UStG geschuldet werden (**vgl. BFH-Urteil vom 2. 4. 1998, V R 34/97, BStBl II S. 695**).<sup>4</sup> Unternehmer, die mit ausländischen Vorsteuerbeträgen belastet wurden, haben sich wegen eines eventuellen Abzugs an den Staat zu wenden, der die Steuer erhoben hat.<sup>5</sup> Die EU-Mitgliedstaaten vergüten nach Maßgabe der 8. EG-Richtlinie 79/1072/EWG zur Harmonisierung der Umsatzsteuern vom 6. 12. 1979 den in einem anderen Mitgliedstaat ansässigen Unternehmern die Vorsteuern in einem besonderen Verfahren und haben hierfür zentrale Erstattungsbehörden bestimmt.

(2)<sup>1</sup> Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug aus Lieferungen und sonstigen Leistungen ist unter folgenden Voraussetzungen gegeben:

1. Die Steuer muss für eine Lieferung oder sonstige Leistung gesondert in Rechnung gestellt worden sein (vgl. Absätze 7 bis 14);
2. die Lieferung oder sonstige Leistung muss von einem Unternehmer ausgeführt worden sein (vgl. Absatz 15);
3. der Leistungsempfänger muss Unternehmer und die Lieferung oder sonstige Leistung für sein Unternehmen ausgeführt worden sein (vgl. Absätze 16 bis 20);
4. der Leistungsempfänger ist im Besitz einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung, in der die Angaben vollständig und richtig sind.

<sup>2</sup> Diese Voraussetzungen müssen insgesamt erfüllt werden.<sup>3</sup> Das gilt auch für Leistungsempfänger, die die Steuer für ihre Umsätze nach vereinnahmten Entgelten berechnen (§ 20 UStG).<sup>4</sup> Fallen Empfang der Leistung und Empfang der Rechnung zeitlich auseinander, ist der Vorsteuerabzug für den Besteuerungszeitraum zulässig, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind (**vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 33/01, BStBl II S. 861**).<sup>5</sup> Bei Zahlungen vor Empfang der Leistung vgl. aber Abschnitt 193.<sup>6</sup> Bezieht ein Unternehmer Teilleistungen (z.B. Mietleistungen) für sein Unternehmen, ist sowohl für den Leistungsbezug (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) als auch für die Frage der Verwendung dieser Leistungen (§ 15 Abs. 2 UStG, vgl. Abschnitt 203) auf die monatlichen (Teil-)Leistungsabschnitte abzustellen (BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 42/91, BStBl 1994 II S. 269).

(3)<sup>1</sup> Der Leistungsempfänger hat die in der Rechnung enthaltenen Angaben auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit zu überprüfen.<sup>2</sup> Dabei ist allerdings der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu wahren.<sup>3</sup> Die Überprüfung der Richtigkeit der Steuernummer oder der inländischen USt-IdNr. und der Rechnungsnummer ist dem Rechnungsempfänger regelmäßig nicht möglich.<sup>4</sup> Ist eine dieser Angaben unrichtig und konnte der Unternehmer dies nicht erkennen, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, wenn im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben sind.<sup>5</sup> Unberührt davon bleibt, dass der Unternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen eines anderen Unternehmers für sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann.<sup>6</sup> Deshalb ist z.B. der Vorsteuerabzug zu versagen, wenn die Identität des leistenden Unternehmers mit den Rechnungsangaben nicht übereinstimmt oder über eine nicht ausgeführte Lieferung oder sonstige Leistung abgerechnet wird.<sup>7</sup> Hinsichtlich der übrigen nach den §§ 14, 14a UStG erforderlichen Angaben hat der Rechnungsempfänger dagegen die inhaltliche Richtigkeit der Angaben zu überprüfen.<sup>8</sup> Dazu gehört insbesondere, ob es sich bei der ausgewiesenen Steuer um gesetzlich geschuldete Steuer für eine Lieferung oder sonstige Leistung handelt.<sup>9</sup> Bei unrichtigen Angaben entfällt der Vorsteuerabzug.<sup>10</sup> Zu den unrichtigen Angaben, die eine Versagung des Vorsteuerabzugs zur Folge haben, zählen in einer Rechnung enthaltene Rechenfehler oder die unrichtige Angabe des Entgelts, des Steuersatzes oder des Steuerbetrags.<sup>11</sup> Im Fall des § 14c Abs. 1 UStG kann der Vorsteuerabzug jedoch unter den übrigen Voraussetzungen in Höhe der für die bezogene Leistung geschuldeten Steuer vorgenommen werden.

(4) Ungenauigkeiten führen unter den übrigen Voraussetzungen nicht zu einer Versagung des Vorsteuerabzugs, wenn z.B. bei Schreibfehlern im Namen oder der Anschrift des leistenden Unternehmers oder des Leistungsempfängers oder in der Leistungsbeschreibung ungeachtet dessen eine eindeutige und unzweifelhafte Identifizierung der am Leistungsaustausch Beteiligten, der Leistung und des Leistungszeitpunkts möglich ist und die Ungenauigkeiten nicht sinnenstimmend sind.

(5) Der Vorsteuerabzug kann erst zu dem Zeitpunkt in Anspruch genommen werden, in dem der Rechnungsaussteller die Rechnung nach § 31 Abs. 5 UStDV berichtigt hat und die zu berichtenden Angaben an den Rechnungsempfänger übermittelt hat.

(6) Folgende Sonderregelungen für den Vorsteuerabzug sind zu beachten:

1. <sup>1</sup> Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt.  
<sup>2</sup> **Ausgenommen von der Vorsteuerabzugsbeschränkung sind Bewirtungsaufwendungen,**

**soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. auch Abschnitt 197 Abs. 6).**

2. Ermitteln Unternehmer ihre abziehbaren Vorsteuern nach den Durchschnittssätzen der §§ 23 oder 23a UStG, ist insoweit ein weiterer Vorsteuerabzug ausgeschlossen (§ 70 Abs. 1 UStDV, § 23a Abs. 1 UStG).
3. Bewirkt der Unternehmer Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG, ist er nicht berechtigt, die ihm in diesen Fällen für die Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG, vgl. Abschnitt 275).
4. Ein Wiederverkäufer, der für die Lieferung beweglicher körperlicher Gegenstände die Differenzbesteuerung des § 25a Abs. 2 UStG anwendet, kann die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer sowie die Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung nicht als Vorsteuer abziehen (§ 25a Abs. 5 UStG).

#### Rechnung mit gesondertem Steuerausweis

(7) <sup>1</sup>Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG muss die Steuer in einer nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung gesondert ausgewiesen sein. <sup>2</sup>Der Begriff der Rechnung ergibt sich aus § 14 Abs. 1 UStG (vgl. auch Abschnitt 183). <sup>3</sup>Für den Vorsteuerabzug muss eine Rechnung das Entgelt und den Steuerbetrag getrennt ausweisen; die Angabe des Entgelts als Grundlage des gesondert ausgewiesenen Steuerbetrags ist damit zwingend erforderlich (vgl. Abschnitt 202 Abs. 4). <sup>4</sup>Ein gesonderter Steuerausweis liegt nicht vor, wenn die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen lässt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz steuerfrei oder steuerpflichtig (§ 9 UStG) behandeln will (vgl. Abschnitt 183 Abs. 2 Satz 5), oder in dem Dokument nicht durch Angaben tatsächlicher Art zum Ausdruck kommt, dass die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht (BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BStBl II S. 721). <sup>5</sup>Eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung ist auch bei der Abrechnung der Leistung des Insolvenzverwalters an den Gemeinschuldner erforderlich. <sup>6</sup>Der Beschluss des Insolvenzgerichts über die Festsetzung der Vergütung ist für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 20. 2. 1986, V R 16/81, BStBl II S. 579).

(8) <sup>1</sup>Entsprechend dem Sinn und Zweck des § 15 UStG umfasst der Vorsteuerabzug grundsätzlich nur die Vorsteuerbeträge, die für im Inland bewirkte Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert ausgewiesen wurden. <sup>2</sup>Abziehbar ist auch die Steuer für die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind.

**(9) Hat der leistende Unternehmer in einer Endrechnung die vor Ausführung der Lieferung oder sonstigen Leistung vereinnahmten Teilentgelte und die auf sie entfallenden Steuerbeträge nicht nach § 14 Abs. 5 Satz 2 UStG abgesetzt, ist die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehbar (BFH-Urteil vom 11. 4. 2002, V R 26/01, BStBl 2004 II S. 317).**

(10) <sup>1</sup>Hat der Rechnungsaussteller die Steuer unzutreffend berechnet, bleibt es dem Rechnungsempfänger überlassen, eine berichtigte Rechnung anzufordern. <sup>2</sup>In den Fällen eines Entgelts von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) ist nicht der Dritte, sondern nur der Leistungsempfänger zum Vorsteuerabzug berechtigt (vgl. auch Abschnitt 188 Abs. 1).

(11) <sup>1</sup>Wird über die Lieferung oder sonstige Leistung mit einer Gutschrift abgerechnet, kommt der Vorsteuerabzug für den Leistungsempfänger nur in Betracht, wenn der leistende Unternehmer zum gesonderten Ausweis der Steuer in einer Rechnung berechtigt ist. <sup>2</sup>Daher kann auch in diesen Fällen der Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden, wenn der leistende Unternehmer § 19 Abs. 1 UStG anwendet.

(12) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug aus einer Gutschrift entfällt auch, wenn die Lieferung oder sonstige Leistung nicht steuerpflichtig ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 31. 1. 1980, V R 60/74, BStBl II S. 369). <sup>2</sup>Hat der Aussteller der Gutschrift die Steuer zu hoch ausgewiesen, kann er den zu hoch ausgewiesenen Steuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen (vgl. Absatz 9). <sup>3</sup>Ein Vorsteuerabzug ist ebenfalls nicht zulässig, wenn eine Gutschrift ohne das Einverständnis des Gutschriftempfängers erteilt wird oder wenn der Leistungsempfänger eine unvollständige und daher zum Vorsteuerabzug nicht berechtigende Rechnung (z.B. bei fehlendem gesondertem Steuerausweis) ohne ausdrückliche Anerkennung des Lieferers oder Leistenden durch eine Gutschrift ersetzt (vgl. auch Abschnitt 184 Abs. 1).

(13) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug entfällt, soweit der Gutschriftempfänger dem in der Gutschrift angegebenen Steuerbetrag widerspricht (vgl. § 14 Abs. 2 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Dieser Widerspruch wirkt auch für den Vorsteuerabzug des Gutschriftausstellers erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1993, V R 110/88, BStBl II S. 779).

(14) <sup>1</sup>Steuerbeträge, die für einen Innenumsatz (z.B. zwischen Betriebsabteilungen desselben Unternehmers oder innerhalb eines Organkreises) gesondert ausgewiesen werden, berechtigen nicht zum Vorsteuerabzug (**vgl. auch Abschnitt 183 Abs. 4**). <sup>2</sup>Bei Sacheinlagen aus der Privatsphäre oder dem Hoheitsbereich des Unternehmers ist ein Vorsteuerabzug ebenfalls nicht zulässig.

#### Leistung eines Unternehmers

(15) <sup>1</sup>Die Rechnung muss grundsätzlich vom leistenden Unternehmer oder vom Leistungsempfänger (Gutschrift) ausgestellt sein. <sup>2</sup>Ein Vorsteuerabzug ist deshalb nicht zulässig, wenn ein anderer im Namen des Leistenden oder des Leistungsempfängers eine Rechnung mit gesondertem Steuerausweis erteilt, ohne vom Leistenden oder vom Leistungsempfänger dazu beauftragt zu sein. <sup>3</sup>Zur Abrechnung durch den Vermittler vgl. BFH-Urteil vom 4. 3. 1982, V R 59/81, BStBl II S. 315. <sup>4</sup>Der Abzug der in der Rechnung ausgewiesenen Steuer ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz einer GmbH bei Ausführung der Leistung und bei Rechnungstellung tatsächlich bestanden hat (vgl. BFH-Urteil vom 27. 6. 1996, V R 51/93, BStBl II S. 620). <sup>5</sup>Der Unternehmer, der die Lieferung oder sonstige Leistung ausgeführt hat, muss in der Rechnung (Abrechnungspapier) grundsätzlich mit seinem wirklichen Namen bzw. mit der wirklichen Firma angegeben sein (vgl. auch § 31 Abs. 2 UStDV). <sup>6</sup>Bei der Verwendung eines unzutreffenden und ungenauen Namens (z.B. Scheinname oder Scheinfirma) kann der Vorsteuerabzug ausnahmsweise zugelassen werden, wenn der tatsächlich leistende Unternehmer eindeutig und leicht nachprüfbar aus dem Abrechnungspapier ersichtlich ist (vgl. BFH-Urteil vom 7. 10. 1987, X R 60/82, BStBl 1988 II S. 34). <sup>7</sup>Diese Ausnahmekriterien sind eng auszulegen, so dass z.B. der Vorsteuerabzug unter folgenden Umständen unzulässig ist:

- <sup>1</sup>Bei Verwendung einer Scheinfirma oder eines Scheinnamens ergibt sich aus dem Abrechnungspapier kein Hinweis auf den tatsächlich leistenden Unternehmer (vgl. BFH-Urteil vom 19. 10. 1978, V R 39/75, BStBl 1979 II S. 345). <sup>2</sup>Hinweise auf den tatsächlich leistenden Unternehmer fehlen in der Regel in Rechnungen mit willkürlich ausgesuchten Firmenbezeichnungen und/oder unzutreffenden Anschriften sowie bei Rechnungen von zwar existierenden Firmen, die aber die Leistung nicht ausgeführt haben (z.B. bei Verwendung von echten Rechnungsformularen dieser Firmen ohne ihr Wissen oder bei gefälschten Rechnungsformularen). <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der Abrechnende bereits bei der Leistungsbewirkung unter dem fremden Namen aufgetreten ist (BFH-Urteil vom 17. 9. 1992, V R 41/89, BStBl 1993 II S. 205).
- <sup>1</sup>Aus dem Abrechnungspapier geht der tatsächlich leistende Unternehmer nicht eindeutig hervor. <sup>2</sup>Dies ist beispielsweise anzunehmen, wenn nach der Abrechnung mehrere leistende Unternehmer in Betracht kommen und sich der tatsächlich leistende Unternehmer nicht zweifelsfrei ergibt. <sup>3</sup>**Die Feststellung, welcher Leistungsbeziehung die Verschaffung der Verfügungsmacht zuzurechnen ist, ist im Wesentlichen tatsächliche Würdigung (vgl. BFH-Urteil vom 4. 9. 2003, V R 9, 10/02, BStBl 2004 II S. 627).** <sup>4</sup>Im Fall eines Strohmannverhältnisses sind die von dem (weisungsabhängigen) Strohmann bewirkten Leistungen trotz selbständigen Auftretens im Außenverhältnis dem Hintermann als Leistendem zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 15. 9. 1994, XI R 56/93, BStBl 1995 II S. 275). <sup>5</sup>Ein Strohmann, der im eigenen Namen Gegenstände verkauft und bewirkt, dass dem Abnehmer die Verfügungsmacht daran eingeräumt wird, kann aber umsatzsteuerrechtlich Leistender sein (vgl. BFH-Urteil vom 28. 1. 1999, V R 4/98, BStBl II S. 628, und **BFH-Beschluss vom 31. 1. 2002, V B 108/01, BStBl 2004 II S. 622**). <sup>6</sup>**Ein Unternehmer, der unter fremdem Namen auftritt, liefert dagegen selbst, wenn nach den erkennbaren Umständen durch sein Handeln unter fremdem Namen lediglich verdeckt wird, dass er und nicht der „Vertretene“ die Lieferung erbringt (vgl. BFH-Urteil vom 4. 9. 2003, V R 9, 10/02, a.a.O.).** <sup>7</sup>Im Übrigen vgl. Abschnitt 16 Abs. 3.
- Aus dem Abrechnungspapier ist der tatsächlich leistende Unternehmer nur schwer zu ermitteln, also nicht leicht nachprüfbar festzustellen.
- Der tatsächlich leistende Unternehmer ist zwar bekannt, seine Identität ergibt sich jedoch nicht aus dem Abrechnungspapier oder aus solchen Unterlagen, auf die in dem Abrechnungspapier verwiesen wird (vgl. hierzu die zur zutreffenden Leistungsbezeichnung in Rechnungen ergangenen BFH-Beschlüsse vom 4. 12. 1987, V S 9/85, BStBl 1988 II S. 702, und vom 9. 12. 1987, V B 54/85, BStBl 1988 II S. 700).

<sup>8</sup>Steuern, die dem Unternehmer von einem Lieferer oder Leistenden in Rechnung gestellt werden, der nicht Unternehmer ist, sind – obwohl sie von diesem nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet werden – nicht abziehbar (vgl. BFH-Urteile vom 8. 12. 1988, V R 28/84, BStBl 1989 II S. 250, und vom 2. 4. 1998, V R 34/97, BStBl II S. 695).

## Leistung für das Unternehmen

(16) <sup>1</sup>Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zu Grunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluss vom 13. 9. 1984, V B 10/74, BStBl 1985 II S. 21). <sup>2</sup>Leistungsempfänger ist somit regelmäßig der Auftraggeber oder Besteller einer Leistung. <sup>3</sup>Wird auf einem Grundstück, an dem die Ehegatten gemeinschaftlich Miteigentümer sind, ein Bauwerk errichtet, kann statt der Ehegattengemeinschaft auch einer der Ehegatten allein Leistungsempfänger sein. <sup>4</sup>In derartigen Fällen muss sich schon aus der Auftragserteilung klar ergeben, wer Auftraggeber und damit Leistungsempfänger ist. <sup>5</sup>**Bei gemeinsamer Auftragserteilung durch mehrere Personen ist es für die Annahme einer Leistungsempfängerschaft durch die Gemeinschaft ausreichend, dass die Gemeinschaft als solche einem Gemeinschaftler den Gegenstand oder Teile des Gegenstands unentgeltlich überlässt, weil dann von der Gemeinschaft Leistungen erbracht werden und die Gemeinschaft damit als solche als wirtschaftlich und umsatzsteuerrechtlich relevantes Gebilde auftritt.** <sup>6</sup>Umsatzsteuerrechtlich ist in diesen Fällen von einer einheitlichen Leistung an die Gemeinschaft auszugehen. <sup>7</sup>**Lediglich für Zwecke des Vorsteuerabzugs ist jeder unternehmerische Gemeinschaftler als Leistungsempfänger anzusehen.** <sup>8</sup>Einem Unternehmer, der nach den vorstehenden Grundsätzen für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist, steht nach § 15 Abs. 1 UStG der Vorsteuerabzug zu, wenn und soweit die Leistung für sein Unternehmen ausgeführt wurde (vgl. Absatz 21). <sup>9</sup>Ist bei einer solchen Gemeinschaft nur ein Gemeinschaftler unternehmerisch tätig und verwendet dieser einen Teil des Gegenstands ausschließlich für seine unternehmerischen Zwecke, steht ihm das Vorsteuerabzugsrecht aus den bezogenen Leistungen anteilig zu, soweit der seinem Unternehmen zugeordnete Anteil am Gegenstand seinen Miteigentumsanteil nicht übersteigt (vgl. BMF-Schreiben vom 1. 12. 2006, BStBl 2007 I S. 90). <sup>10</sup>Die tatsächliche Durchführung muss den getroffenen Vereinbarungen entsprechen (vgl. BFH-Urteile vom 11. 12. 1986, V R 57/76, BStBl 1987 II S. 233, vom 26. 11. 1987, V R 85/83, BStBl 1988 II S. 158, und vom 5. 10. 1995, V R 113/92, BStBl 1996 II S. 111). <sup>11</sup>Wird unter Missachtung des sich aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis ergebenden Anspruchs die Leistung tatsächlich an einen Dritten erbracht, kann der Dritte unabhängig von den zu Grunde liegenden Rechtsbeziehungen Leistungsempfänger sein (BFH-Urteil vom 1. 6. 1989, V R 72/84, BStBl II S. 677). <sup>12</sup>Zur Bestimmung des Leistungsempfängers bei Leistungen im Sinne des § 3b Abs. 3 bis 6 UStG vgl. Abschnitt 42c Abs. 1.

(17) <sup>1</sup>Die Leistung muss in die unternehmerische Sphäre des Unternehmers eingehen (vgl. BFH-Urteile vom 20. 12. 1984, V R 25/76, BStBl 1985 II S. 176, vom 4. 7. 1985, V R 82/77, BStBl II S. 538, und vom 18. 12. 1986, V R 176/75, BStBl 1987 II S. 350). <sup>2</sup>Ob dies zutrifft, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. <sup>3</sup>Danach muss die Verwendung der bezogenen Leistung in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich und auch durchgeführt sein (vgl. auch Absatz 18). <sup>4</sup>Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind grundsätzlich die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 1993, V R 45/88, BStBl II S. 564). <sup>5</sup>Eine erstmalige vorübergehende nichtunternehmerische Verwendung steht dem Leistungsbezug für das Unternehmen nicht entgegen, wenn der erworbene Gegenstand anschließend bestimmungsgemäß unternehmerisch genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1988, X R 8/80, BStBl II S. 1012, und BFH-Beschluss vom 21. 6. 1990, V B 27/90, BStBl II S. 801). <sup>6</sup>Bei der Anschaffung von sog. Freizeitgegenständen (z.B. von Segelbooten, Segelflugzeugen und Wohnwagen), ist davon auszugehen, dass diese Gegenstände dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind (vgl. Abschnitt 19 Abs. 3). <sup>7</sup>Zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines Flugzeugs durch die Ehefrau, das weitaus überwiegend vom Ehemann genutzt wird, vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1988, V R 115/83, BStBl II S. 916. <sup>8</sup>Liefert ein Unternehmer unter der Anschrift und Bezeichnung, unter der er seine Umsatztätigkeit ausführt, einen ihm gelieferten für sein Unternehmen objektiv nützlichen Gegenstand sogleich weiter und rechnet darüber mit gesondertem Steuerausweis ab, behandelt er den Gegenstand als für sein Unternehmen bezogen (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1995, V R 44/94, BStBl II S. 853). <sup>9</sup>**Eine zur Gründung einer Kapitalgesellschaft errichtete Personengesellschaft (sog. Vorgründungsgesellschaft), die nach Gründung der Kapitalgesellschaft die bezogenen Leistungen in einem Akt gegen Entgelt an diese veräußert und andere Ausgangsumsätze von vornherein nicht beabsichtigt hatte, ist zum Abzug der Vorsteuer für den Bezug von Dienstleistungen und Gegenständen ungeachtet dessen berechtigt, dass die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer unterliegen.** <sup>10</sup>Maßgebend sind insoweit die beabsichtigten Umsätze der Kapitalgesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 15. 7. 2004, V R 84/99, BStBl 2005 II S. 155).

(18) <sup>1</sup>Als Nachweis dafür, dass die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde, sind zutreffende Angaben des leistenden Unternehmers über Art und Umfang der von ihm ausgeführten Leistung in der Rechnung erforderlich. <sup>2</sup>Bei Lieferungen bestehen die erforderlichen Angaben tatsächlicher Art grundsätzlich in der zutreffenden handelsüblichen Bezeichnung der einzelnen Liefergegenstände. <sup>3</sup>In

besonderen Einzelfällen (z.B. wenn bei der Lieferung von ausschließlich gewerblich nutzbaren Erzeugnissen hinsichtlich des Bezugs für das Unternehmen keine Zweifel bestehen) können die gelieferten Gegenstände in Warengruppen zusammengefasst werden (vgl. BFH-Urteil vom 24. 4. 1986, V R 138/78, BStBl II S. 581).<sup>4</sup> Bei den übrigen Leistungen hat der leistende Unternehmer in der Rechnung grundsätzlich tatsächliche Angaben über seine Leistungshandlung zu machen.<sup>5</sup> Es bestehen jedoch insbesondere bei der Ausführung sonstiger Leistungen keine Bedenken, wenn der Rechnungsaussteller statt seiner Leistungshandlung den beim Leistungsempfänger eintretenden Erfolg seiner Leistungshandlung bezeichnet.<sup>6</sup> Danach genügt bei der Inrechnungstellung von Arbeitnehmerüberlassungen regelmäßig die Angabe der Gewerke, die mit Hilfe der überlassenen Arbeitskräfte erstellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. 1. 1993, V R 30/88, BStBl II S. 384).<sup>7</sup> Durch die Angaben in der Rechnung muss zum Ausdruck kommen, dass die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht.<sup>8</sup> Dafür genügt eine bloße Auflistung von Umsätzen – aufgeteilt in Entgelt und Umsatzsteuer – nicht (vgl. BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BStBl II S. 721).

(19)<sup>1</sup> Der Vorsteuerabzug kann nur auf Grund einer Rechnung geltend gemacht werden, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der Leistung ermöglicht, über die abgerechnet worden ist (BFH-Urteil vom 10. 11. 1994, V R 45/93, BStBl 1995 II S. 395).<sup>2</sup> Eine für die Gewährung des Vorsteuerabzugs ausreichende Leistungsbezeichnung ist dann nicht gegeben, wenn die Angaben tatsächlicher Art im Abrechnungspapier unrichtig oder so ungenau sind, dass sie eine Identifizierung des Leistungsgegenstandes nicht ermöglichen.<sup>3</sup> Den Vorsteuerabzug ausschließende

1. unrichtige Angaben liegen vor, wenn eine in der Rechnung aufgeführte Leistung tatsächlich nicht erbracht ist und auch nicht erbracht werden soll (z.B. bei Gefälligkeitsrechnungen), oder zwar eine Leistung ausgeführt ist oder ausgeführt werden soll, jedoch in der Rechnung nicht auf die tatsächliche Leistung, sondern auf eine andere hingewiesen wird (vgl. Beispielsfälle in Abschnitt 190d Abs. 2 Nr. 3);
2. <sup>1</sup>ungenau Angaben liegen vor, wenn die Rechnungsangaben zwar nicht unrichtig, aber nicht so eingehend und präzise sind, dass sie ohne weiteres völlige Gewissheit über Art und Umfang des Leistungsgegenstandes verschaffen.<sup>2</sup> Dies ist regelmäßig der Fall, wenn sich anhand der Rechnung nachträglich nicht genau feststellen lässt, auf welchen gelieferten Gegenstand bzw. auf welchen beim Leistungsempfänger eingetretenen Erfolg einer sonstigen Leistung sich die gesondert ausgewiesene Steuer beziehen soll (vgl. Beispielsfälle in Abschnitt 190d Abs. 2 Nr. 3).<sup>3</sup> Die erforderlichen Angaben müssen aus der vom leistenden Unternehmer erstellten Rechnung hervorgehen.<sup>4</sup> Andere Unterlagen oder Nachweise sowie Rechnungsergänzungen durch den Leistungsempfänger können nicht berücksichtigt werden (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4. 12. 1987, V S 9/85, BStBl 1988 II S. 702, und vom 9. 12. 1987, V B 54/85, BStBl 1988 II S. 700).

(20)<sup>1</sup> Der Vorsteuerabzug setzt grundsätzlich eine auf den Namen des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers lautende Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer voraus.<sup>2</sup> Es ist jede Bezeichnung des Leistungsempfängers ausreichend, die eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung seines Namens und seiner Anschrift ermöglicht (vgl. BFH-Urteil vom 2. 4. 1997, V B 26/96, BStBl II S. 443).<sup>3</sup> Eine andere Rechnungsadresse ist nicht zu beanstanden, wenn aus dem übrigen Inhalt der Rechnung oder aus anderen Unterlagen, auf die in der Rechnung hingewiesen wird (§ 31 Abs. 1 UStDV), Name und Anschrift des umsatzsteuerlichen Leistungsempfängers eindeutig hervorgehen (z.B. bei einer Rechnungsausstellung auf den Namen eines Gesellschafters für Leistungen an die Gesellschaft).<sup>4</sup> Eine Gesellschaft kann jedoch aus einer Rechnung, die nur auf einen Gesellschafter ausgestellt ist, keinen Vorsteuerabzug vornehmen, wenn die Rechnung keinen Hinweis auf die Gesellschaft als Leistungsempfänger enthält (vgl. BFH-Urteil vom 5. 10. 1995, V R 113/92, BStBl 1996 II S. 111).<sup>5</sup> Der in einer Rechnung an die Bauherren eines Gesamtobjekts (z.B. Wohnanlage mit Eigentumswohnungen) gesondert ausgewiesene Steuerbetrag kann nach § 1 Abs. 2 der Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO auf die Beteiligten verteilt und ihnen zugerechnet werden.<sup>6</sup> Die Bezeichnungen der einzelnen Leistungsempfänger und der für sie abziehbare Steuerbetrag kann aus einer Abrechnung über das bezeichnete Gesamtobjekt abgeleitet werden (BFH-Urteil vom 27. 1. 1994, V R 31/91, BStBl II S. 488).<sup>7</sup> **Liegt bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen eine einheitliche Leistung an die Gemeinschaft vor, kann für Zwecke des Vorsteuerabzugs eines unternehmerischen Gemeinschafters in der Rechnung über die Leistung an die Gemeinschaft nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG nur die Angabe des vollständigen Namens und der vollständigen Anschrift der Gemeinschaft als Leistungsempfänger verlangt werden.**<sup>8</sup> Aus den durch die den Vorsteuerabzug begehrenden Gemeinschaftler nach § 22 UStG zu führenden Aufzeichnungen müssen sich die Namen und die Anschriften der übrigen Gemeinschaftler sowie die auf die Gemeinschaftler entfallenden Anteile am Gemeinschaftsvermögen ergeben.

## Leistung für den unternehmerischen und den nicht unternehmerischen Bereich

(21) Wird ein Umsatz sowohl für das Unternehmen als auch für Zwecke ausgeführt, die außerhalb des Unternehmens liegen, ist hinsichtlich des Vorsteuerabzugs wie folgt zu verfahren:

1. <sup>1</sup>Bei der Lieferung vertretbarer Sachen sowie bei sonstigen Leistungen ist, abgesehen von den unter Nummer 2 bezeichneten Fällen, die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. <sup>2</sup>Telefondienstleistungen bezieht ein Unternehmer nur insoweit für sein Unternehmen, als er das Telefon unternehmerisch nutzt.
2. <sup>1</sup>Bei einem einheitlichen Gegenstand hat der Unternehmer ein Wahlrecht. <sup>2</sup>Er kann z.B. einerseits ein Gebäude mit dem dazugehörigen Grund und Boden insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen, auch wenn das Gebäude teilweise unternehmerisch genutzt wird. <sup>3</sup>Andererseits kann er ein Gebäude auch insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, wenn die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Nach dem EuGH-Urteil vom 4. 10. 1995, C-291/92, BStBl 1996 II S. 392 kann der Unternehmer einen nichtunternehmerisch (privat) genutzten Gebäudeteil (z.B. eine eigengenutzte Wohnung) auch von vornherein ganz oder teilweise seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnen. <sup>5</sup>Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen erfordert eine durch Beweisanzeichen gestützte Zuordnungsentscheidung des Unternehmers bei Anschaffung, Herstellung oder Einlage des Gegenstands. <sup>6</sup>Die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs ist regelmäßig ein gewichtiges Indiz für, die Unterlassung des Vorsteuerabzugs ein ebenso gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen. <sup>7</sup>Ist ein Vorsteuerabzug nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden (BFH-Urteil vom 31. 1. 2002, V R 61/96, BStBl 2003 II S. 813). <sup>8</sup>Gibt es keine Beweisanzeichen für eine Zuordnung zum Unternehmen, kann diese nicht unterstellt werden (BFH-Urteil vom 28. 2. 2002, V R 25/96, BStBl 2003 II S. 815). **<sup>9</sup>Soweit bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen ein Gemeinschaftler für Zwecke des Vorsteuerabzugs als Leistungsempfänger anzusehen ist und Miteigentum an einem Gegenstand erwirbt, steht dem Gemeinschaftler das Zuordnungswahlrecht bezogen auf seinen Anteil am Miteigentum zu.** <sup>10</sup>Dem Unternehmer steht es frei, seinen Miteigentumsanteil vollständig, teilweise (im Umfang der unternehmerischen Nutzung) oder gar nicht seinem Unternehmen zuzuordnen. <sup>11</sup>Voraussetzung für die Zuordnung des Miteigentumsanteils ist es allerdings, dass dieser zu mindestens 10 % für das Unternehmen genutzt wird (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).
  - a) <sup>1</sup>Umsatzsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines solchen Gegenstandes anfallen (z.B. durch den Kauf oder die Miete sowie den laufenden Unterhalt eines Computers **oder Kraftfahrzeugs**), können in vollem Umfang abgezogen werden, wenn der Gegenstand dem Unternehmen insgesamt zugeordnet wird. <sup>2</sup>Zum Ausgleich dafür unterliegt die Verwendung des Gegenstandes für unternehmensfremde Zwecke nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer. <sup>3</sup>Die Entscheidung über die Zuordnung zum Unternehmen hat der Unternehmer zu treffen (BFH-Urteile vom 25. 3. 1988 – BStBl II S. 649 – und vom 27. 10. 1993, XI R 86/90, BStBl 1994 II S. 274). <sup>4</sup>Hierbei reicht es aus, dass der Gegenstand im Umfang des vorgesehenen Einsatzes für unternehmerische Zwecke in einem objektiven und erkennbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit steht und diese fördern soll (BFH-Urteil vom 12. 12. 1985, V R 25/78, BStBl 1986 II S. 216). <sup>5</sup>Der Zuordnungsentscheidung gibt der Unternehmer im Regelfall mit der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs Ausdruck (vgl. BFH-Urteil vom 20. 12. 1984, V R 25/76, BStBl 1985 II S. 176). <sup>6</sup>Wird ein nicht zum Unternehmen gehörender Gegenstand gelegentlich dem Unternehmen überlassen, können die **im Zusammenhang mit dem Betrieb des Gegenstands anfallenden Vorsteuern (z.B. Vorsteuerbeträge aus Betrieb und Wartung eines nicht dem Unternehmen zugeordneten Kraftfahrzeugs) im Verhältnis der unternehmerischen zur nichtunternehmerischen Nutzung** abgezogen werden. <sup>7</sup>**Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Kraftfahrzeugs entfallen** (z.B. die Steuer für den Bezug von Kraftstoff anlässlich einer betrieblichen Fahrt mit einem privaten Kraftfahrzeug **oder Vorsteuerbeträge aus Reparaturaufwendungen in Folge eines Unfalls während einer unternehmerisch veranlassten Fahrt**), können unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG in voller Höhe abgezogen werden.
  - b) <sup>1</sup>Ist bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes ein Vorsteuerabzug nicht möglich, muss der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt durch eine schriftliche Erklärung spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung des Jahres, in dem die jeweilige Leistung bezogen worden ist, dokumentieren, in welchem Umfang er das Gebäude dem

Unternehmen zugeordnet hat. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt, wenn ein Vorsteuerabzug nur teilweise möglich ist und sich aus dem Umfang des geltend gemachten Vorsteuerabzugs nicht ergibt, mit welchem Anteil das Gebäude dem Unternehmen zugeordnet wurde. <sup>3</sup>Im Fall der Zuordnung des nichtunternehmerisch genutzten Teils zum nichtunternehmerischen Bereich wird der nichtunternehmerisch genutzte Teil als separater Gegenstand angesehen, der nicht „für das Unternehmen“ im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG bezogen wird. <sup>4</sup>Somit entfällt der Vorsteuerabzug aus den Kosten, die auf diesen Gegenstand entfallen. <sup>5</sup>**Zur Ermittlung des Anteils der abziehbaren Vorsteuerbeträge vgl. Abschnitt 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 18.** <sup>6</sup>Wird dieser Gegenstand später unternehmerisch genutzt (z.B. durch Umwandlung von Wohnräumen in Büroräume), ist eine Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers nach § 15a UStG nicht zulässig (vgl. Abschnitt 214 Abs. 6). <sup>7</sup>Bei einer späteren Veräußerung des bebauten Grundstücks kann der Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 9 UStG lediglich auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG für die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt unternehmerisch genutzten Teils verzichten. <sup>8</sup>Die Lieferung des zu diesem Zeitpunkt nichtunternehmerisch genutzten Teils erfolgt nicht im Rahmen des Unternehmens und ist somit nicht steuerbar. <sup>9</sup>Ein Gesamtkaufpreis ist entsprechend aufzuteilen. <sup>10</sup>Weist der Unternehmer für die Lieferung des nichtunternehmerisch genutzten Teils dennoch in der Rechnung Umsatzsteuer aus, schuldet er diese nach § 14c Abs. 2 UStG.

- c) <sup>1</sup>Das EuGH-Urteil vom 4. 10. 1995, C-291/92, BStBl 1996 II S. 392, zur Aufteilbarkeit bei einheitlichen Gegenständen kann nicht nur auf Grundstücke, sondern grundsätzlich auch auf gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter (z.B. sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch genutzter Computer) angewendet werden. <sup>2</sup>Ordnet der Unternehmer den Gegenstand dem Unternehmen voll zu, kann er die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten in voller Höhe abziehen. <sup>3</sup>Die nichtunternehmerische Nutzung wird nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG erfasst. <sup>4</sup>Will der Unternehmer ein bewegliches Wirtschaftsgut ausnahmsweise lediglich hinsichtlich des unternehmerisch genutzten Teils dem Unternehmen zuordnen, darf er nur die auf diesen Teil entfallende Vorsteuer aus den Anschaffungskosten abziehen.

#### Regelungen in Einzelfällen

(22) Zum Vorsteuerabzug in besonderen Fällen wird auf folgende Regelungen hingewiesen:

1. Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden,  
vgl. BMF-Schreiben vom 23. 7. 1986, BStBl I S. 432;
2. Einrichtungen, bei denen neben dem unternehmerischen auch ein nichtunternehmerischer Bereich besteht (z.B. bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Vereinen),  
vgl. Abschnitte 22 und 212;
3. Garantieleistungen in der Reifenindustrie,  
vgl. BMF-Schreiben vom 21. 11. 1974, BStBl I S. 1021;
4. Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft,  
vgl. BMF-Schreiben vom 3. 12. 1975, BStBl I S. 1132;
5. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft,  
vgl. Abschnitt 153 Abs. 3;
6. Einschaltung von Personengesellschaften beim Erwerb oder der Errichtung von Betriebsgebäuden der Kreditinstitute,  
vgl. BMF-Schreiben vom 29. 5. 1992, BStBl I S. 378;
7. Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben,  
vgl. BMF-Schreiben vom 27. 12. 1990, BStBl 1991 I S. 81;
8. Essensabgabe an das Personal durch eine vom Arbeitgeber nicht selbst betriebene Kantine oder Gaststätte,  
vgl. Abschnitt 12 Abs. 12;
9. Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei gemischt genutzten Fahrzeugen  
vgl. BMF-Schreiben vom 27. 8. 2004, BStBl I S. 864;
- 10. Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau  
vgl. BMF-Schreiben vom 3. 2. 2005, BStBl I S. 414;**
- 11. Vorsteuerabzug bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung durch mehrere Personen  
vgl. BMF-Schreiben vom 1. 12. 2006, BStBl 2007 I S. 90.**

(23) <sup>1</sup>Erwachsen dem Unternehmer Aufwendungen durch Beköstigung des im Unternehmen beschäftigten Personals in seinem Haushalt, gilt folgende Vereinfachungsregelung: Für die auf diese



Aufwendungen entfallenden Vorsteuern kann ohne Einzelnachweis ein Betrag abgezogen werden, der sich unter Anwendung eines durchschnittlichen Steuersatzes von 7,9 % auf den Wert errechnet, der bei der Einkommensteuer für die außerbetrieblichen Zukäufe als Betriebsausgabe anerkannt wird.<sup>2</sup>Dementsprechend kann in diesen Fällen die abziehbare Vorsteuer von 7,32 % dieses Werts (Bruttobetrag) errechnet werden.

(24) Zur Minderung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger im Zusammenhang mit der Einlösung von Gutscheinen vgl. Abschnitt 224 Abs. 4.

## 192a. (weggefallen)

### 193. Vorsteuerabzug bei Zahlungen vor Empfang der Leistung

(1) <sup>1</sup>Der vorgezogene Vorsteuerabzug setzt **in den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG** bei Zahlungen vor Empfang der Leistung (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 UStG) voraus, dass

1. eine nach §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung vorliegt und
2. die Zahlung geleistet worden ist.

<sup>2</sup>Sind diese Voraussetzungen nicht gleichzeitig gegeben, kommt der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungs- bzw. Besteuerungszeitraum in Betracht, in dem erstmalig beide Voraussetzungen erfüllt sind.

(2) Hat ein Kleinunternehmer, der von der Sonderregelung des § 19 Abs. 1 UStG zur allgemeinen Besteuerung übergegangen ist, bereits vor dem Übergang Zahlungen für einen nach dem Übergang an ihn bewirkten Umsatz geleistet, kann er den vorgezogenen Vorsteuerabzug in der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum nach dem Übergang zur allgemeinen Besteuerung geltend machen.

(3) Für den vorgezogenen Vorsteuerabzug ist es ohne Bedeutung, ob die vor Ausführung des Umsatzes geleistete Zahlung das volle Entgelt oder nur einen Teil des Entgelts einschließt.

(4) <sup>1</sup>Ist der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag höher als die Steuer, die auf die Zahlung vor der Umsatzausführung entfällt, kann vorweg nur der Steuerbetrag abgezogen werden, der in der im Voraus geleisteten Zahlung enthalten ist. <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn vor der Ausführung des Umsatzes über die gesamte Leistung abgerechnet wird, die Gegenleistung aber in Teilbeträgen gezahlt wird. <sup>3</sup>In diesen Fällen hat daher der Unternehmer den insgesamt ausgewiesenen Steuerbetrag auf die einzelnen Teilbeträge aufzuteilen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer hat bereits im Januar eine Gesamtrechnung für einen im Juli zu liefernden Gegenstand über 100 000 € zuzüglich gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer **i.H.v. 19 000 €**, insgesamt **119 000 €**, erhalten. <sup>2</sup>Er leistet in den Monaten März, April und Mai Anzahlungen von jeweils **23 800 €**. <sup>3</sup>Die Restzahlung i.H.v. **47 600 €** überweist er einen Monat nach Empfang der Leistung. <sup>4</sup>Der Unternehmer kann für die Voranmeldungszeiträume März, April und Mai den in der jeweiligen Anzahlung enthaltenen Steuerbetrag von **3 800 €** als Vorsteuer abziehen. <sup>5</sup>Die in der Restzahlung von **47 600 €** enthaltene Vorsteuer von **7 600 €** kann für den Voranmeldungszeitraum Juli (zum Zeitpunkt der Umsatzausführung) abgezogen werden.

(5) <sup>1</sup>Aus einer Endrechnung (§ 14 Abs. 5 Satz 2 UStG) kann der Leistungsempfänger nur den Steuerbetrag als Vorsteuer abziehen, der auf die verbliebene Restzahlung entfällt. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt bei der Abrechnung mit Gutschriften. <sup>3</sup>Ein höherer Vorsteuerabzug ist auch dann nicht zulässig, wenn in der Endrechnung die im Voraus gezahlten Teilentgelte und die darauf entfallenden Steuerbeträge nicht oder nicht vollständig abgesetzt wurden (vgl. Abschnitt 187 Abs. 10). <sup>4</sup>Sind die Rechnungen oder Gutschriften für die im Voraus geleisteten Zahlungen im Zusammenhang mit der Erteilung der Endrechnung widerrufen oder zurückgenommen worden, ist aus der Endrechnung ebenfalls nur der auf die Restzahlung entfallende Steuerbetrag als Vorsteuer abziehbar (vgl. Abschnitt 187 Abs. 9).

**194. Vorsteuerabzug bei Rechnungen über Kleinbeträge**

(1) Für die Berechnung des Steuerbetrages aus Rechnungen bis zu einem Gesamtbetrag von **150 €** (vgl. § 35 Abs. 1 UStDV) können die auf einen Voranmeldungszeitraum entfallenden Rechnungen zusammengefasst werden, soweit derselbe Steuersatz anzuwenden ist.

(2) Die Vorsteuer kann aus dem Rechnungsbetrag durch Anwendung der folgenden Formel ermittelt werden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Steuersatz}}{(100 + \text{Steuersatz})}$$

Beispiel:

Rechnungspreis **149,95 €**, Steuersatz **19 %**

<b>149,95€ × 19</b>	= <b>23,94 €</b> Vorsteuer
<b>(100 + 19)</b>	

(3) Der auf die Rechnung entfallende Steuerbetrag kann auch mittels eines Faktors oder eines Divisors ermittelt werden.

1. <sup>1</sup>Bei Verwendung eines Faktors ist folgende Formel anzuwenden:

$$\frac{\text{Rechnungspreis} \times \text{Faktor}}{100}$$

<sup>2</sup>Der Faktor beträgt bei einem Steuersatz von

5 % = 4,76 (4,7619)
6,5% = 6,10 (6,1033)
7 % = 6,54 (6,5421)
7,5% = 6,98 (6,9767)
8 % = 7,41 (7,4074)
8,5% = 7,83 (7,8341)
9 % = 8,26 (8,2569)
11 % = 9,91 (9,9099)
13 % = 11,50 (11,5044)
14 % = 12,28 (12,2807)
15 % = 13,04 (13,0435)
16 % = 13,79 (13,7931)
<b>19 % = 15,97 (15,9664).</b>

Beispiel:

Rechnungspreis **149,95 €**, Steuersatz **19 %**

<b>149,95 € × 15,97</b>	= <b>23,94 €</b> Vorsteuer
100	

2. <sup>1</sup>Mit einem Divisor kann zunächst das auf den Rechnungspreis entfallende Entgelt berechnet und sodann der abziehbare Vorsteuerbetrag durch Abzug des Entgelts vom Rechnungspreis ermittelt werden. <sup>2</sup>Das Entgelt wird nach folgender Formel berechnet:

$$\frac{\text{Rechnungspreis}}{\text{Divisor}}$$

<sup>3</sup>Der Divisor beträgt bei einem in der Rechnung angegebenen Steuersatz von

5 % = 1,05
6,5% = 1,065
7 % = 1,07
7,5% = 1,075
8 % = 1,08
8,5% = 1,085
9 % = 1,09
11 % = 1,11
13 % = 1,13
14 % = 1,14

15 % = 1,15  
 16 % = 1,16  
 19 % = 1,19.

Beispiel:

Rechnungspreis **149,95 €**, Steuersatz **19 %**.

<b>149,95 €</b>	= <b>126,01 €</b> Entgelt
<b>1,19</b>	

**149,95 €** ./ **126,01 €** = **23,94 €** Vorsteuern.

### 195. Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen

(1) <sup>1</sup>Fahrausweise und Belege im Sinne des § 34 UStDV, die für die Beförderung im Personenverkehr und im Reisegepäckverkehr ausgegeben werden, berechtigen nach § 35 Abs. 2 UStDV zum Vorsteuerabzug, soweit sie auf das Inland entfallende Beförderungsleistungen für das Unternehmen betreffen. <sup>2</sup>Stellt der Unternehmer seinen Arbeitnehmern Fahrausweise für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung, sind die von den Arbeitnehmern in Anspruch genommenen Beförderungsleistungen nicht als Umsätze für das Unternehmen anzusehen. <sup>3</sup>Die dafür vom Unternehmer beschafften Fahrausweise berechtigen ihn daher nicht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs.

(2) <sup>1</sup>Bei Zuschlagkarten ist für den Vorsteuerabzug der Steuersatz zu Grunde zu legen, der nach § 35 Abs. 2 UStDV für den dazugehörigen Fahrausweis gilt. <sup>2</sup>Bei Fahrausweisen mit Umwegkarten ist für den Vorsteuerabzug der Steuersatz maßgebend, der für die Summe der im Fahrausweis und in der Umwegkarte angegebenen Tarifentfernungen gilt. <sup>3</sup>Bei Fahrausweisen für Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Personenverkehr und im internationalen Eisenbahnpersonenverkehr ist die Vorsteuer aus den Angaben der in § 34 Abs. 2 UStDV bezeichneten Bescheinigung zu ermitteln. <sup>4</sup>Fahrausweise für Beförderungsleistungen auf ausländischen Strecken, die nach §§ 3, 4, 6 und 7 UStDV als Strecken im Inland gelten, berechtigen insoweit zum Vorsteuerabzug. <sup>5</sup>Umgekehrt kann auf Grund von Fahrausweisen für Beförderungsleistungen auf Strecken im Inland, die nach §§ 2, 4, 5 und 7 UStDV als ausländische Strecken gelten, ein Vorsteuerabzug nicht vorgenommen werden.

(3) <sup>1</sup>Im Wechselverkehr zwischen den Eisenbahnen des Bundes und anderen Eisenbahnunternehmen sowie zwischen den anderen Eisenbahnunternehmen sind auf dem gemeinsamen Fahrausweis die einzelnen Teilentfernungen angegeben (z.B. 400/75 km). <sup>2</sup>In diesen Fällen ist für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge der für die einzelnen Teilentfernungen maßgebliche Steuersatz zu Grunde zu legen. <sup>3</sup>Betragen die angegebenen Teilentfernungen teils nicht mehr, teils jedoch mehr als 50 km, kann aus Vereinfachungsgründen der Gesamtfahrpreis für die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach dem Anteil der einzelnen Teilentfernungen, auf die unterschiedliche Steuersätze anzuwenden sind, aufgeteilt werden. <sup>4</sup>Enthalten gemeinsame Fahrausweise für Beförderungsleistungen durch mehrere in einem Verkehrs- und Tarifverbund zusammengeschlossene Unternehmer keine Angaben über den Steuersatz und die Entfernung, ist für die Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge der ermäßigte Steuersatz zu Grunde zu legen.

(4) Absatz 3 gilt entsprechend bei gemeinsamen Fahrausweisen für Beförderungsleistungen auf Eisenbahn- und Schiffstrecken.

(5) <sup>1</sup>Bei Fahrausweisen im Luftverkehr kommt ein Vorsteuerabzug unter Zugrundelegung des ermäßigten Steuersatzes nicht in Betracht. <sup>2</sup>Der Abzug auf der Grundlage des allgemeinen Steuersatzes ist nur zulässig, wenn dieser Steuersatz auf dem Fahrausweis ausdrücklich angegeben ist.

(6) <sup>1</sup>Bei Belegen im Reisegepäckverkehr sind die Vorschriften für den Vorsteuerabzug bei Fahrausweisen entsprechend anzuwenden. <sup>2</sup>Zum Vorsteuerabzug berechtigen die Belege, die für die Beförderung von Reisegepäck im Zusammenhang mit einer Personenbeförderung ausgegeben werden.

(7) Keine Fahrausweise im Sinne des § 34 UStDV sind Belege über die Benutzung von Taxen, von Mietwagen oder von Kraftomnibussen außerhalb des Linienverkehrs.

(8) Zur Herausrechnung des Steuerbetrags aus dem Fahrpreis vgl. Abschnitt 194.

---

**196. (unbesetzt)****197. Vorsteuerabzug bei Repräsentationsaufwendungen**

## Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Nach § 15 Abs. 1a UStG sind Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, die auf Aufwendungen entfallen, für die das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4, 7 oder des § 12 Nr. 1 EStG gilt. <sup>2</sup>**Vom Vorsteuerausschluss ausgenommen sind Bewirtungsaufwendungen, soweit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug angemessener und nachgewiesener Aufwendungen ausschließt (vgl. Absätze 6 und 7).** <sup>3</sup>Die Regelung des § 15 Abs. 1a UStG bezieht sich nicht auf die Tatbestände des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5, 6, 6a und 6b EStG. <sup>4</sup>Aus Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6, 6a und 6b EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, für Familienheimfahrten wegen einer aus betrieblichem Anlass begründeten doppelten Haushaltsführung sowie für ein häusliches Arbeitszimmer kann der Unternehmer beim Vorliegen der übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug beanspruchen.

(2) <sup>1</sup>Für die Abgrenzung der nicht abziehbaren Aufwendungen gelten die **ertragsteuerrechtlichen** Grundsätze in R 4.10 EStR 2005. <sup>2</sup>Die tatsächliche ertragsteuerrechtliche Behandlung ist für den Bereich der Umsatzsteuer nicht bindend. <sup>3</sup>So führen z.B. Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 EStG auch dann zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs, wenn ihr Abzug ertragsteuerrechtlich zu Unrecht zugelassen worden ist. <sup>4</sup>**Die Versagung des Vorsteuerabzugs für ertragsteuerrechtlich angemessene Bewirtungsaufwendungen allein wegen nicht eingehaltener Formvorschriften für den Nachweis für Betriebsausgaben (einzelne und getrennte Aufzeichnung nach § 4 Abs. 7 EStG, vgl. R 4.11 EStR 2005) ist aber nicht zulässig.** <sup>5</sup>Für den Vorsteuerabzug gelten die **allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG.**

(3) <sup>1</sup>Bei Unternehmern, für die § 4 Abs. 5 EStG ertragsteuerrechtlich keine Bedeutung hat, weil sie keinen Gewinn zu ermitteln haben (z.B. gemeinnützige Einrichtungen, die nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit sind), ist für Umsatzsteuerzwecke darauf abzustellen, ob die Aufwendungen ihrer Art nach unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 bis 4 und Nr. 7 EStG fallen. <sup>2</sup>Dabei ist grundsätzlich der gleiche Nachweis zu verlangen, der ertragsteuerrechtlich zu führen wäre (z.B. bei Bewirtungsaufwendungen).

## Geschenke

(4) <sup>1</sup>Durch die Bezugnahme auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG wird die Umsatzsteuer für Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Unternehmers sind, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Zuwendungen an einen Empfänger zusammengerechnet 35 € übersteigen. <sup>2</sup>Für die Ermittlung der Anschaffungs- und Herstellungskosten gelten die Grundsätze in R 4.10 Abs. 3 i.V.m. R 9b Abs. 2 Satz 3 EStR 2005. <sup>3</sup>Die Freigrenze ist für Umsatzsteuerzwecke auf das Kalenderjahr zu beziehen. <sup>4</sup>Bei der Prüfung des Überschreitens der 35 €-Grenze sind Geldgeschenke einzubeziehen. <sup>5</sup>Für die Abgrenzung der Geschenke von anderen Zuwendungen gelten die **ertragsteuerrechtlichen** Grundsätze (vgl. R 4.10 Abs. 4 EStR 2005). <sup>6</sup>Der Vorsteuerausschluss und die Freigrenze gelten nicht nur für Sachgeschenke, sondern auch für Geschenke in Form anderer geldwerter Vorteile (z.B. Eintrittsberechtigungen zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen).

(5) <sup>1</sup>Steht im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Herstellung eines Gegenstands seine Verwendung als Geschenk noch nicht fest, kann der Vorsteuerabzug zunächst unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG beansprucht werden. <sup>2</sup>Im Zeitpunkt der Hingabe des Geschenks ist eine Vorsteuerkorrektur nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen, wenn die Freigrenze von 35 € überschritten wird.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer A schenkt seinem Geschäftskunden B im April 01 eine Uhr aus seinem Warenbestand. <sup>2</sup>Die Uhr hatte A im Dezember 00 für 25 € zuzüglich **4,75 €** Umsatzsteuer eingekauft. <sup>3</sup>Im Dezember 01 erhält B von A aus Anlass des Weihnachtsfestes ein Weinpräsent, das A im Dezember 01 für 35 € zuzüglich **6,65 €** Umsatzsteuer gekauft hatte.

<sup>4</sup>Durch das zweite Geschenk werden auch die Aufwendungen für das erste Geschenk nicht abziehbar im Sinne des § 4 Abs. 5 EStG. <sup>5</sup>A hat in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 01 eine Vorsteuerberichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG vorzunehmen (Minderung der Vorsteuern um **4,75 €**). <sup>6</sup>Die Umsatzsteuer für das zweite Geschenk ist nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG nicht abziehbar.

## Bewirtungskosten

(6) <sup>1</sup>Angemessene und nachgewiesene Bewirtungsaufwendungen berechtigen auch insoweit zum Vorsteuerabzug, als § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG einen Abzug als Betriebsausgaben ausschließt. <sup>2</sup>Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist damit neben den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG, dass die Bewirtungsaufwendungen nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen zu beurteilen sind. <sup>3</sup>Soweit es sich nicht um angemessene Bewirtungsaufwendungen handelt, ist der Vorsteuerabzug mangels unternehmerischer Veranlassung des Leistungsbezugs nicht möglich.

(7) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug aus den angemessenen Aufwendungen ist auch zulässig bei Bewirtungen von Geschäftsfreunden in unternehmenseigenen Kantinen, Casinos und Restaurants. <sup>2</sup>Es bestehen keine Bedenken gegen eine sachgerechte Schätzung in Anlehnung an die ertragsteuerrechtliche Vereinfachungsregelung in R 4.10 Abs. 6 EStR 2005.

## 197a. (weggefallen)

### 198. Vorsteuerabzug bei unfreien Versendungen und innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen

## Unfreie Versendungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 40 UStDV wird die Berechtigung zum Vorsteuerabzug vom Absender der Frachtsendung auf den Empfänger übertragen. <sup>2</sup>Die Regelung lässt keine Wahlmöglichkeit zu. <sup>3</sup>Liegt frachtrechtlich eine unfreie Versendung vor, ist deshalb der Absender als der eigentliche Leistungsempfänger vom Vorsteuerabzug allgemein ausgeschlossen. <sup>4</sup>§ 40 UStDV gilt außer bei Frachtsendungen im Rahmen von Lieferungen auch bei Versandungsaufträgen im Zusammenhang mit Materialgestellungen und Materialbestellungen.

(2) Wird bei unfreien Versendungen das Frachtgut von dem beauftragten Spediteur nicht unmittelbar, sondern über einen Empfangsspediteur an den endgültigen Frachtempfänger versendet, gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Zieht der Empfangsspediteur die ihm berechneten Frachtkosten (Vorkosten) in eigenem Namen ein, ist er als Empfänger der diesen Kosten zu Grunde liegenden Frachtleistungen anzusehen. <sup>2</sup>Er kann daher die ihm dafür gesondert in Rechnung gestellte Steuer nach § 40 Abs. 1 UStDV als Vorsteuer abziehen. <sup>3</sup>Der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs steht nicht entgegen, dass der Empfangsspediteur die Vorkosten weiterberechnet. <sup>4</sup>§ 40 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 UStDV setzt nur voraus, dass der Frachtempfänger die Entrichtung der Frachtkosten an den Versandspediteur oder Frachtführer übernommen hat, nicht aber, dass er diese Kosten auch wirtschaftlich trägt. <sup>5</sup>Bei dieser Gestaltung sind die verauslagten Frachtkosten beim Empfangsspediteur Teil der Bemessungsgrundlage für seine Leistung. <sup>6</sup>Der endgültige Frachtempfänger ist zum Abzug der Steuer auf die gesamte Bemessungsgrundlage beim Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 UStG berechtigt.
2. <sup>1</sup>Tritt der Empfangsspediteur als Vermittler auf und behandelt er dementsprechend die Vorkosten als durchlaufende Posten, werden die diesen Kosten zu Grunde liegenden Frachtleistungen an den endgültigen Frachtempfänger erbracht. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist § 40 Abs. 1 UStDV auf den Empfangsspediteur nicht anwendbar. <sup>3</sup>Der Vorsteuerabzug steht allein dem endgültigen Frachtempfänger zu.

## Inneregemeinschaftliche Güterbeförderungen

(3) <sup>1</sup>Als Leistungsempfänger im umsatzsteuerrechtlichen Sinn ist grundsätzlich derjenige zu behandeln, in dessen Auftrag die Leistung ausgeführt wird (vgl. Abschnitt 192 Abs. 16). <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen ist bei Leistungen im Sinne des § 3b Abs. 3 bis 6 UStG der Rechnungsempfänger als ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigter Leistungsempfänger anzusehen.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Frankreich ansässige Unternehmer U versendet Güter per Frachtnachnahme an den Unternehmer A in Deutschland. <sup>2</sup>Bei Frachtnachnahmen wird regelmäßig vereinbart, dass der Beförderungsunternehmer dem Empfänger der Sendung die Beförderungskosten in Rechnung stellt und dieser die Beförderungskosten zahlt. <sup>3</sup>Der Rechnungsempfänger A der

innergemeinschaftlichen Güterbeförderung ist als Empfänger der Beförderungsleistung (Leistungsempfänger) im Sinne des § 3b Abs. 3 Satz 2 UStG anzusehen. <sup>4</sup>A ist ggf. zum Vorsteuerabzug berechtigt.

### 199. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer bei Einfuhr im Inland

(1) <sup>1</sup>Die Einfuhrumsatzsteuer kann vom Unternehmer als Vorsteuer abgezogen werden, wenn sie tatsächlich entrichtet wird und die Gegenstände für sein Unternehmen im Inland oder in den österreichischen Gebieten Jungholz und Mittelberg eingeführt worden sind. <sup>2</sup>Die Entrichtung ist durch einen zollamtlichen Beleg nachzuweisen (vgl. Abschnitt 202 Abs. 1 **Satz 2** Nr. 2). <sup>3</sup>Zum Nachweis bei Mikroverfilmung vgl. Abschnitt 255 Abs. 3. <sup>4</sup>Ein Beleg, in dem die gesamten **Einfuhrabgaben** nach einem pauschalierten Satz in einer Summe angegeben sind, reicht für die Vornahme des Vorsteuerabzugs nicht aus. <sup>5</sup>Wird die Einfuhrumsatzsteuer bei Fälligkeit nicht entrichtet, ist ein bereits vorgenommener Vorsteuerabzug (§ 16 Abs. 2 Satz 4 UStG) zu berichtigen (**vgl. Abschnitt 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2**).

(2) <sup>1</sup>Die Verwirklichung des umsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestands setzt voraus, dass ein Drittlandsgegenstand in das Inland verbracht wird und dieser Vorgang hier steuerbar ist, d.h., der Drittlandsgegenstand in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr übergeführt wird. <sup>2</sup>Für den einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Einfuhrtatbestand ist damit nicht allein entscheidend, dass der Gegenstand aus dem Drittland in das Inland gelangt, sondern hier auch grundsätzlich der Besteuerung unterliegt, d.h. im Regelfall eine Einfuhrumsatzsteuerschuld entsteht. <sup>3</sup>Danach liegt z.B. keine Einfuhr im umsatzsteuerrechtlichen Sinne vor, wenn sich die Drittlandsware in einem zollrechtlichen Versandverfahren befindet.

(3) <sup>1</sup>Bei Einfuhren über die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete ist der Gegenstand ebenfalls erst beim Übergang in das umsatzsteuerrechtliche Inland und Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr eingeführt. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist jedoch die Einfuhr im Inland für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur dann bedeutsam, wenn der eingeführte Gegenstand nicht zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze verwendet wird (vgl. hierzu Abschnitt 200). <sup>3</sup>Im Allgemeinen kommt es daher hierbei nur dann auf den Übergang des Gegenstands in das umsatzsteuerrechtliche Inland an, wenn der eingeführte Gegenstand nicht schon in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten (insbesondere im Freihafen), sondern erst im Inland einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigt wird.

(4) <sup>1</sup>Eine Einfuhr für das Unternehmen ist gegeben, wenn der Unternehmer den eingeführten Gegenstand im Inland zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und danach im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit zur Ausführung von Umsätzen einsetzt. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist bei dem Unternehmer gegeben, der im Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. auch BFH-Urteil vom 24. 4. 1980, V R 52/73, BStBl II S. 615). <sup>3</sup>Nicht entscheidend ist, wer Schuldner der entrichteten Einfuhrumsatzsteuer war, wer diese entrichtet hat und wer den für den vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer eingeführten Gegenstand tatsächlich über die Grenze gebracht hat. <sup>4</sup>Überlässt ein ausländischer Unternehmer einem inländischen Unternehmer einen Gegenstand zur Nutzung, ohne ihm die Verfügungsmacht an dem Gegenstand zu verschaffen, ist daher der inländische Unternehmer nicht zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer berechtigt (vgl. BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, V R 65/89, BStBl II S. 473)

(5) <sup>1</sup>Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht auch dann nur dem Lieferer zu, wenn er den Gegenstand zur eigenen Verfügung im Inland zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und danach an seinen Abnehmer liefert. <sup>2</sup>Hingegen kann nur der Abnehmer von der Abzugsberechtigung Gebrauch machen, wenn er zum Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr die Verfügungsmacht innehat. <sup>3</sup>Personen, die lediglich an der Einfuhr mitgewirkt haben, ohne über den Gegenstand verfügen zu können (z.B. Spediteure, Frachtführer, Handelsvertreter), sind auch dann nicht abzugsberechtigt, wenn sie den eingeführten Gegenstand vorübergehend entsprechend den Weisungen ihres Auftraggebers auf Lager nehmen.

(6) <sup>1</sup>In den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG ist davon auszugehen, dass dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem Gegenstand erst im Inland verschafft wird. <sup>2</sup>Dementsprechend ist in diesen Fällen der Lieferer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt. <sup>3</sup>Beim Reihengeschäft gilt dies für den Lieferer in der Reihe, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet.

(7) <sup>1</sup>Nicht erforderlich ist, dass der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer selbst entrichtet hat. <sup>2</sup>Er kann sie als Vorsteuer auch dann abziehen, wenn sein Beauftragter (z.B. der Spediteur, der Frachtführer oder der Handelsvertreter) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist

der Abzug davon abhängig, dass sich der Unternehmer den betreffenden zollamtlichen Beleg oder einen zollamtlich bescheinigten Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug aushändigen lässt.

(8) <sup>1</sup>Überlässt ein ausländischer Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werkleistung (z.B. einer Lohnveredelung) oder stellt der ausländische Auftraggeber einem im Inland ansässigen Unternehmer einen Gegenstand zur Ausführung einer Werklieferung bei, kann die auf die Einfuhr des Gegenstands entfallende Einfuhrumsatzsteuer von dem im Inland ansässigen Unternehmer abgezogen werden, wenn der Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung in das Drittlandsgebiet zurückgelangt. <sup>2</sup>Entsprechend kann verfahren werden, wenn der ausländische Auftraggeber den Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung im Inland weiterliefert und diese Lieferung nicht nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfrei ist. <sup>3</sup>Diese Voraussetzungen sind vom Unternehmer nachzuweisen. <sup>4</sup>Wird der Gegenstand nach Ausführung der Werkleistung oder Werklieferung vom ausländischen Auftraggeber im Inland für eigene Zwecke verwendet oder genutzt, kann der im Inland ansässige Unternehmer den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nicht vornehmen. <sup>5</sup>Ein von ihm bereits vorgenommener Vorsteuerabzug ist rückgängig zu machen. <sup>6</sup>In diesem Falle bleibt es somit bei der durch die Einfuhr entstandenen Belastung, sofern nicht der ausländische Auftraggeber hinsichtlich des eingeführten Gegenstands zum Vorsteuerabzug berechtigt ist.

(9) <sup>1</sup>Bei der Einfuhr eines Gegenstands, den der Unternehmer im Inland vermietet, ist nicht der Mieter, sondern der Vermieter zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt (vgl. auch BFH-Urteil vom 24. 4. 1980, V R 52/73, BStBl II S. 615). <sup>2</sup>Gleiches gilt, wenn der Gegenstand geliehen oder auf Grund eines ähnlichen Rechtsverhältnisses zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil vom 16. 3. 1993, V R 65/89, BStBl II S. 473).

(10) <sup>1</sup>Die Vorschriften des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG und des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG schließen sich gegenseitig aus. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann somit grundsätzlich im Zusammenhang mit dem Bezug eines Gegenstandes nicht zugleich eine gesondert in Rechnung gestellte Steuer und Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. <sup>3</sup>**Lediglich in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger den Gegenstand zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abfertigt und die Lieferung an ihn steuerpflichtig ist, weil der Lieferant die Voraussetzungen der Steuerbefreiung für die der Einfuhr vorangehende Lieferung nicht nachweist (vgl. § 4 Nr. 4b Sätze 1 und 3 UStG), kann dieser Leistungsempfänger zugleich die in Rechnung gestellte Steuer und die geschuldete Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (vgl. auch Abschnitt 31a Abs. 16).** <sup>4</sup>Auch in den Fällen, in denen nicht der Unternehmer, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht hat, sondern ein späterer Abnehmer den eingeführten Gegenstand beim Zollamt zum freien Verkehr abfertigen lässt, kann nur der Unternehmer den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer geltend machen, der bei der Einfuhr Verfügungsberechtigter war. <sup>5</sup>Zur Vermeidung von Schwierigkeiten kann der Unternehmer in diesen Fällen den eingeführten Gegenstand unmittelbar nach der Einfuhr einfuhrumsatzsteuerrechtlich zum freien Verkehr abfertigen lassen.

(11) <sup>1</sup>Wird ein Gegenstand im Rahmen einer beabsichtigten Lieferung (§ 3 Abs. 6 oder 8 UStG) im Inland eingeführt, von dem vorgesehenen Abnehmer jedoch nicht angenommen, ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. Absatz 4). <sup>2</sup>Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Abfertigung des Gegenstandes zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag des Abnehmers oder seines Beauftragten

<sup>1</sup>Bei dieser Gestaltung ist vorgesehen, den Gegenstand im Rahmen einer Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 6 UStG einzuführen. <sup>2</sup>Ob hierbei der Absender oder der vorgesehene Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr als Verfügungsberechtigter anzusehen ist, hängt davon ab, wann der eingeführte Gegenstand zurückgewiesen wurde.

- a) <sup>1</sup>Nimmt der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein nicht an (z.B. wegen offensichtlicher Mängel, verspäteter Lieferung oder fehlenden Lieferauftrags), ist der Gegenstand nicht im Rahmen einer Lieferung eingeführt worden. <sup>2</sup>Wegen der sofortigen Annahmeverweigerung ist eine Lieferung nicht zu Stande gekommen. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist somit der Absender während des gesamten Zeitraums der Anlieferung im Besitz der Verfügungsmacht geblieben und deshalb allein zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt.
- b) <sup>1</sup>Hat der vorgesehene Abnehmer den eingeführten Gegenstand vorerst angenommen, später jedoch zurückgewiesen (z.B. wegen erst nachher festgestellter Mängel), ist zunächst eine Lieferung zu Stande gekommen. <sup>2</sup>Durch die spätere Zurückweisung wird sie zwar wieder rückgängig gemacht. <sup>3</sup>Das ändert jedoch nichts daran, dass der Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr, die als selbständiger umsatzsteuerrechtlicher Tatbestand bestehen bleibt, noch als

Verfügungsberechtigter anzusehen war.<sup>4</sup>Die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht deshalb in diesen Fällen dem vorgesehenen Abnehmer zu (vgl. auch Absatz 5).<sup>5</sup>Der Nachweis, dass der Gegenstand erst später zurückgewiesen wurde, kann durch einen Vermerk auf den Versandunterlagen und die Buchung als Wareneingang geführt werden.

2. Abfertigung des Gegenstandes zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr auf Antrag des Absenders oder seines Beauftragten

<sup>1</sup>Bei dieser Abwicklung beabsichtigen die Beteiligten eine Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 8 UStG.<sup>2</sup>Hierbei hat der Absender im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand, gleichgültig ob der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein oder erst später zurückweist (vgl. Absatz 6).<sup>3</sup>Deshalb kann stets nur der Absender die Einfuhrumsatzsteuer abziehen.

<sup>3</sup>Nach Nummer 1 und 2 ist grundsätzlich auch dann zu verfahren, wenn der Absender den eingeführten Gegenstand nach der Annahmeverweigerung durch den vorgesehenen Abnehmer im Inland an einen anderen Abnehmer liefert.<sup>4</sup>Ist der vorgesehene Abnehmer ausnahmsweise nicht oder nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt (z.B. weil er kein Unternehmer ist oder vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Umsätze ausführt), bestehen keine Bedenken, wenn zur Vermeidung einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Belastung die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer dem Absender zugestanden wird.

(12) <sup>1</sup>Geht der eingeführte Gegenstand während des Transports an den vorgesehenen Abnehmer im Inland verloren oder wird er vernichtet, bevor eine Lieferung ausgeführt worden ist, kommt der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer nur für den Absender in Betracht.<sup>2</sup>Das Gleiche gilt, wenn der Gegenstand aus einem anderen Grund nicht an den vorgesehenen Abnehmer gelangt.

(13) Werden eingeführte Gegenstände sowohl für unternehmerische als auch für unternehmensfremde Zwecke verwendet, gilt für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer Abschnitt 192 Abs. 21 entsprechend.

## 200. Abzug der Einfuhrumsatzsteuer in den Fällen des § 1 Abs. 3 UStG

(1) <sup>1</sup>Abziehbar ist auch die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände, die zur Ausführung bestimmter Umsätze in den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten verwendet werden (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG).<sup>2</sup>Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer den einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigten Gegenstand mittelbar oder unmittelbar zur Ausführung der in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze einsetzt.<sup>3</sup>Die Abzugsberechtigung erstreckt sich nicht nur auf die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände, die in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze eingehen.<sup>4</sup>Vielmehr ist auch die Einfuhrumsatzsteuer für solche Gegenstände abziehbar, die der Unternehmer in seinem Unternehmen einsetzt, um diese Umsätze auszuführen (z.B. für betriebliche Investitionsgüter oder Hilfsstoffe, die zur Ausführung dieser Umsätze genutzt oder verwendet werden).

(2) <sup>1</sup>Bewirkt der Unternehmer außer Umsätzen, die unter § 1 Abs. 3 UStG fallen, auch Umsätze der gleichen Art, die nicht steuerbar sind, kann er dafür den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer aus Vereinfachungsgründen ebenfalls in Anspruch nehmen.<sup>2</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass die nicht steuerbaren Umsätze auch im Falle der Steuerbarkeit zum Vorsteuerabzug berechtigen würden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein im Freihafen ansässiger Unternehmer beliefert einen Abnehmer mit Gegenständen, die bei diesem zum Ge- und Verbrauch im Freihafen bestimmt sind.<sup>2</sup>Hierbei wird ein Teil dieser Lieferung für das Unternehmen des Abnehmers, ein Teil für den nichtunternehmerischen Bereich des Abnehmers ausgeführt (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 UStG).<sup>3</sup>Obwohl nur die für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführten Lieferungen **sowie die Lieferungen, die vom Abnehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden**, unter § 1 Abs. 3 UStG fallen, kann der Lieferer auch die Einfuhrumsatzsteuer für die Gegenstände abziehen, die den für das Unternehmen des Abnehmers bestimmten Lieferungen zuzuordnen sind.<sup>4</sup>Die gleiche Vereinfachung gilt bei sonstigen Leistungen, die der Unternehmer teils für das Unternehmen des Auftraggebers, teils für den nichtunternehmerischen Bereich des Auftraggebers (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UStG) ausführt.

(3) <sup>1</sup>Hat ein Unternehmer Gegenstände einfuhrumsatzsteuerrechtlich abfertigen lassen, um sie nach einer Be- oder Verarbeitung vom Freihafen aus teils in das übrige Ausland, teils im Rahmen



einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe a UStG) in das Inland zu liefern, kann er die Einfuhrumsatzsteuer in beiden Fällen abziehen.<sup>2</sup>Das Gleiche gilt für Gegenstände, die der Unternehmer im Freihafen zur Ausführung dieser Umsätze im eigenen Unternehmen gebraucht oder verbraucht.<sup>3</sup>Entsprechend kann in den Fällen einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung verfahren werden.

(4)<sup>1</sup>Zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die sich im Zeitpunkt der Lieferung einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG), ist der Unternehmer unabhängig davon berechtigt, ob die Gegenstände aus dem Freihafen in das übrige Ausland oder in das Inland gelangen.<sup>2</sup>Auch bei einem Verbleiben der Gegenstände im Freihafen oder in den anderen in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebieten steht dem Unternehmer der Vorsteuerabzug zu.<sup>3</sup>Bedeutung hat diese Regelung für die Lieferungen, bei denen der Liefergegenstand nach der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung vom Freihafen aus in das übrige Ausland gelangt oder von einem im Inland ansässigen Abnehmer im Freihafen abgeholt wird.<sup>4</sup>In den Fällen, in denen der Lieferer den Gegenstand im Rahmen einer Lieferung vom Freihafen aus in das Inland befördert oder versendet, überschneiden sich die Vorschriften des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG und des § 3 Abs. 8 UStG.<sup>5</sup>Für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer ist die Überschneidung ohne Bedeutung, da nach beiden Vorschriften allein dem Lieferer die Abzugsberechtigung zusteht (vgl. auch Abschnitt 199 Abs. 6).

(5)<sup>1</sup>Auch bei den in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätzen ist der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer davon abhängig, dass die Steuer tatsächlich entrichtet wird.<sup>2</sup>Der Abzug ist daher zu berichtigen, wenn sie bei Eintritt der Fälligkeit nicht abgeführt worden ist.<sup>3</sup>Im Übrigen bestimmt sich der Abzug nach dem Zeitpunkt der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung des Gegenstandes.<sup>4</sup>Das gilt auch, wenn der Gegenstand nach der Abfertigung in das Inland gelangt (z.B. wenn der Unternehmer den Gegenstand in den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 UStG vom Freihafen aus an einen Abnehmer im Inland liefert oder der Abnehmer den Gegenstand in den Fällen des § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 4 Buchstabe b UStG im Freihafen abholt) oder wenn der Unternehmer den Gegenstand nach einer zollamtlich bewilligten Freihafen-Veredelung ausnahmsweise nicht vom Freihafen, sondern vom Inland aus an den Abnehmer liefert (z.B. ab einem Lagerplatz im Inland).

(6)<sup>1</sup>Sind die Voraussetzungen der Absätze 1 bis 5 nicht gegeben und liegt auch keine Einfuhr im Inland vor (vgl. Abschnitt 199), kann die Einfuhrumsatzsteuer für Gegenstände, die auf einem Abfertigungsplatz in einem Freihafen einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigt wurden, nicht als Vorsteuer abgezogen werden.<sup>2</sup>In diesen Fällen kommt daher als Entlastungsmaßnahme nur ein Erlass oder eine Erstattung der Einfuhrumsatzsteuer durch die zuständige Zollstelle in Betracht.<sup>3</sup>Das trifft z.B. auf Unternehmer zu, die einen einfuhrumsatzsteuerrechtlich abgefertigten Gegenstand nur zum unternehmerischen Ge- und Verbrauch im Freihafen aus dem übrigen Ausland bezogen haben.<sup>4</sup>Das Gleiche gilt beim Bezug von Gegenständen aus dem übrigen Ausland, wenn sie nach der einfuhrumsatzsteuerrechtlichen Abfertigung zum freien Verkehr **vom Abnehmer nicht ausschließlich oder zum wesentlichen Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 UStG steuerfreie Tätigkeit verwendet werden, sondern** vom Freihafen aus wieder in das übrige Ausland verbracht werden.<sup>5</sup>Voraussetzung für den Erlass oder die Erstattung ist, dass die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abgezogen werden könnte, wenn entweder eine Einfuhr in das Inland oder eine Verwendung für die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Umsätze vorgelegen hätte.

### 201. Vorsteuerabzug ohne gesonderten Steuerausweis in einer Rechnung

(1) Für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 bis 5 UStG ist nicht Voraussetzung, dass der Leistungsempfänger im Besitz einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung ist (vgl. EuGH-Urteil vom 1. 4. 2004, C-90/02, EuGHE I S. 3303).

### Abzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen

(2)<sup>1</sup>Der Erwerber kann die für den innergemeinschaftlichen Erwerb geschuldete Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.<sup>2</sup>Bei Land- und Forstwirten, die der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegen und die auf die Anwendung von § 1a Abs. 3 UStG verzichtet haben, ist der Abzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb als Vorsteuer durch die Pauschalierung abgegolten (vgl. BFH-Urteil vom 24. 9. 1998, V R 17/98, BStBl 1999 II S. 39).

(3) <sup>1</sup>Das Recht auf Vorsteuerabzug der Erwerbssteuer entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Erwerbssteuer entsteht (§ 13 Abs. 1 Nr. 6 UStG). <sup>2</sup>Der Unternehmer kann damit den Vorsteuerabzug in der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr geltend machen, in der er den innergemeinschaftlichen Erwerb zu versteuern hat.

#### Vorsteuerabzug bei Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers

(4) Zum Vorsteuerabzug bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b UStG vgl. Abschnitt 182a Abs. 40 bis 44.

#### Vorsteuerabzug im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts

(5) <sup>1</sup>Im Rahmen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts wird die Steuer für die Lieferung des ersten Abnehmers an den letzten Abnehmer von diesem geschuldet (§ 25b Abs. 2 UStG, vgl. Abschnitt 276b Abs. 6). <sup>2</sup>Der letzte Abnehmer kann diese Steuer als Vorsteuer abziehen, wenn er den Gegenstand für sein Unternehmen bezieht und soweit er ihn zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (§ 25b Abs. 5 UStG).

## 202. Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug

### Aufzeichnungen und Belege

(1) <sup>1</sup>Die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat der Unternehmer aufzuzeichnen und durch Belege nachzuweisen. <sup>2</sup>Als ausreichender Beleg ist anzusehen:

1. für die von einem anderen Unternehmer gesondert in Rechnung gestellten Steuern eine nach den §§ 14, 14a UStG ausgestellte Rechnung i.V.m. §§ 31 bis 34 UStDV;
2. <sup>1</sup>für die **entrichtete** Einfuhrumsatzsteuer ein zollamtlicher Beleg (z.B. der Abgabenbescheid) oder ein vom zuständigen Zollamt bescheinigter Ersatzbeleg (z.B. eine Abschrift der Zollquittung oder ein Ersatzbeleg für den Vorsteuerabzug nach amtlich vorgeschriebenem Muster). <sup>2</sup>Bei Einfuhren, die über das IT-Verfahren ATLAS abgewickelt werden, bestehen keine Bedenken, den Nachweis bei Bedarf durch einen Ausdruck des elektronisch übermittelten Bescheids über die Einfuhrabgaben in Verbindung mit einem Beleg über die Zahlung der Einfuhrumsatzsteuer entweder an die Zollbehörde oder einen Beauftragten (z.B. einen Spediteur) zu führen. <sup>3</sup>Zu den Kontrollmöglichkeiten der Steuerverwaltung in diesen Fällen vgl. BMF-Schreiben vom 8. 2. 2001, BStBl I S. 156. <sup>4</sup>**In den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG (vgl. Abschnitt 220 Abs. 2), der von Bedeutung ist in Fällen des laufenden Zahlungsaufschubs nach Artikel 226 Buchstabe b ZK sowie des Zahlungsaufschubs bei Verfahren mit zusammenfassender Anmeldung nach Artikel 226 Buchstabe c ZK (z.B. bei Inanspruchnahme des Vereinfachten Anmeldeverfahrens, des Anschreibeverfahrens oder bei Überführung aus dem Zolllagerverfahren in den freien Verkehr), ist die zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer durch einen zollamtlichen Beleg über die Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer nachzuweisen (§ 64 UStDV).** <sup>5</sup>Bei der Abfertigung von Waren zum Vereinfachten Anmeldeverfahren sowie zum Anschreibeverfahren ist das die Zollanmeldung, zu deren Abgabe der Anmelde verpflichtet ist oder bei ggf. abweichender Abgabenfestsetzung der Beleg der Abrechnungszollstelle. <sup>6</sup>Entsprechendes gilt bei der Überführung von Waren aus dem Zolllagerverfahren in den zollrechtlich freien Verkehr unter Inanspruchnahme des Vereinfachten Anmeldeverfahrens oder des Anschreibeverfahrens. <sup>7</sup>Wird die Einfuhrumsatzsteuer bei Fälligkeit nicht entrichtet, ist der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem er geltend gemacht worden ist (vgl. Abschnitt 199 Abs. 1 Satz 5).

<sup>3</sup>Geht die Originalrechnung verloren, kann der Unternehmer den Nachweis darüber, dass ihm ein anderer Unternehmer Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen gesondert in Rechnung gestellt hat, nicht allein durch Vorlage der Originalrechnung, sondern mit allen verfahrensrechtlich zulässigen Mitteln führen (BFH-Urteile vom 5. 8. 1988, X R 55/81, BStBl 1989 II S. 120 – und vom 16. 4. 1997, V R 63/93, BStBl II S. 582). <sup>4</sup>In Einzelfällen ist auch die Zweitschrift einer Rechnung oder eines Einfuhrbelegs ausreichend (vgl. BFH-Urteile vom 20. 8. 1998, V R 55/96, BStBl 1999 II S. 324 – und vom 19. 11. 1998, V R 102/96, BStBl 1999 II S. 255 – sowie Abschnitt 243 Abs. 3).

(2) Der Umfang der Aufzeichnungspflichten, die für den Unternehmer zum Vorsteuerabzug und zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge bestehen, ergibt sich aus § 22 UStG und den §§ 63 bis 67 UStDV.

## Mängel

(3) <sup>1</sup>Mängel im Nachweis über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug hat grundsätzlich der Unternehmer zu vertreten. <sup>2</sup>Rechnungen, die die in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 bis 8 UStG bezeichneten Angaben nicht vollständig enthalten, berechtigen den Unternehmer nicht zum Vorsteuerabzug, es sei denn, die Rechnungen werden vom Rechnungsaussteller nachträglich vervollständigt. <sup>3</sup>Enthält die Rechnung ungenaue oder unzutreffende Angaben über den leistenden Unternehmer (vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG), ist nach Abschnitt 192 Abs. 15 zu verfahren. <sup>4</sup>Bei fehlerhafter Rechnungsadresse (vgl. § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) gelten die Ausführungen in Abschnitt 192 Abs. 20. <sup>5</sup>Sind die Angaben über den Liefergegenstand oder über Art und Umfang der ausgeführten sonstigen Leistung in einer Rechnung (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 UStG) unrichtig oder ungenau, ist der Vorsteuerabzug grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. wegen der Einzelheiten Abschnitt 192 Abs. 18 und 19). <sup>6</sup>Beim Fehlen der in § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 und 6 UStG bezeichneten Angaben über die Menge der gelieferten Gegenstände oder den Zeitpunkt des Umsatzes bestehen keine Bedenken, wenn der Unternehmer diese Merkmale anhand der sonstigen Geschäftsunterlagen (z.B. des Lieferscheins) ergänzt oder nachweist. <sup>7</sup>Die Erleichterungen nach §§ 31 bis 34 UStDV bleiben unberührt.

(4) <sup>1</sup>Eine Rechnung, in der zwar der Bruttopreis, der Steuersatz und der Umsatzsteuerbetrag, nicht aber das Entgelt ausgewiesen sind, berechtigt grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug (BFH-Urteil vom 27. 7. 2000, V R 55/99, BStBl 2001 II S. 426). <sup>2</sup>Aus Rechnungen über Kleinbeträge (§ 33 UStDV) kann der Vorsteuerabzug vorgenommen werden, wenn der Rechnungsempfänger den Rechnungsbetrag unter Berücksichtigung des in der Rechnung angegebenen Steuersatzes selbst in Entgelt und Steuerbetrag aufteilt (§ 35 UStDV).

## Schätzung und Billigkeitsmaßnahmen

(5) <sup>1</sup>Sind die Unterlagen für den Vorsteuerabzug (Rechnungen, EUSt-Belege) unvollständig oder nicht vorhanden, kann zwar der Unternehmer den Vorsteuerabzug nicht vornehmen. <sup>2</sup>Gleichwohl kann das Finanzamt den Vorsteuerabzug unter bestimmten Voraussetzungen schätzen (vgl. Absatz 6) oder aus Billigkeitsgründen anerkennen (vgl. Absatz 7), sofern im Übrigen die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vorliegen. <sup>3</sup>Ist jedoch zu vermuten, dass der maßgebliche Umsatz an den Unternehmer nicht steuerpflichtig gewesen oder von einem unter § 19 Abs. 1 UStG fallenden Unternehmer ausgeführt worden ist, ist ein Vorsteuerabzug zu versagen.

(6) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug ist materiell-rechtlich eine Steuervergütung. <sup>2</sup>Auf ihn sind daher die für die Steuerfestsetzung geltenden Vorschriften sinngemäß anzuwenden. <sup>3</sup>Die abziehbaren Vorsteuern sind eine Besteuerungsgrundlage im Sinne von § 199 Abs. 1, § 157 Abs. 2 und § 162 Abs. 1 AO. <sup>4</sup>Dem Grunde nach bestehen somit gegen eine Schätzung keine Bedenken (vgl. auch BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BStBl II S. 721). <sup>5</sup>Sie ist jedoch nur insoweit zulässig, als davon ausgegangen werden kann, dass vollständige Unterlagen für den Vorsteuerabzug vorhanden waren.

(7) <sup>1</sup>Soweit Unterlagen für den Vorsteuerabzug nicht vorhanden sind und auch nicht vorhanden waren oder soweit die Unterlagen unvollständig sind, kommt eine Anerkennung des Vorsteuerabzugs nur aus Billigkeitsgründen in Betracht (§ 163 AO). <sup>2</sup>Dabei sind folgende Grundsätze zu beachten:

1. <sup>1</sup>Die Gewährung von Billigkeitsmaßnahmen wegen sachlicher Härte setzt voraus, dass die Versagung des Vorsteuerabzugs im Einzelfall mit dem Sinn und Zweck des UStG nicht vereinbar wäre. <sup>2</sup>Eine Billigkeitsmaßnahme ist daher zu gewähren, wenn die Versagung des Vorsteuerabzugs in diesen Fällen einen Überhang des gesetzlichen Tatbestandes über die Wertungen des Gesetzgebers bei der Festlegung der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug darstellen würde (vgl. auch BFH-Urteile vom 25. 7. 1972, VIII R 59/68, BStBl II S. 918, vom 26. 10. 1972, I R 125/70, BStBl 1973 II S. 271, vom 15. 2. 1973, V R 152/69, BStBl II S. 466 und vom 19. 10. 1978, V R 39/75, BStBl 1979 II S. 345). <sup>3</sup>Die Nichtgewährung eines Vorsteuerabzugs kann auch sachlich unbillig sein, wenn dies den Geboten der Gleichheit und des Vertrauensschutzes, den Grundsätzen von Treu und Glauben oder dem Erfordernis der Zumutbarkeit widerspricht (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1995, XI R 81/93, BStBl II S. 754). <sup>4</sup>Dem Unternehmer ist grundsätzlich zuzumuten, von sich aus alles zu tun, um die Mangelhaftigkeit der Unterlagen zu beseitigen. <sup>5</sup>An die Zumutbarkeit ist ein strenger Maßstab anzulegen. <sup>6</sup>Eine Billigkeitsmaßnahme ist daher erst in Betracht zu ziehen, wenn eine Vervollständigung oder nachträgliche Beschaffung der Unterlagen nicht möglich ist oder für den Unternehmer mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden wäre. <sup>7</sup>Aber auch in einem solchen Fall ist der Unternehmer verpflichtet, an einer möglichst vollständigen Sachaufklärung mitzuwirken. <sup>8</sup>Unsicherheiten bei der Feststellung des Sachverhalts gehen zu seinen Lasten. <sup>9</sup>Die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme liegen nicht vor, wenn der Unternehmer über die empfangene Leistung keine ordnungsgemäße Rechnung erhalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 12. 6. 1986, V R 75/78, BStBl II S. 721).

2. <sup>1</sup>Im Rahmen einer Billigkeitsmaßnahme kann die Höhe des anzuerkennenden Vorsteuerabzugs durch Schätzung ermittelt werden. <sup>2</sup>Sind ungerechtfertigte Steuervorteile nicht auszuschließen, ist ein ausreichender Sicherheitsabschlag zu machen.

### 203. Allgemeines zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug

(1) <sup>1</sup>Der allgemeine Grundsatz, dass die in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 5 UStG bezeichneten Vorsteuern abgezogen werden können, gilt nicht, wenn der Unternehmer bestimmte steuerfreie oder bestimmte nicht steuerbare Umsätze ausführt. <sup>2</sup>Zu diesen Umsätzen gehören auch die entsprechenden unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG, nicht jedoch die nichtunternehmerische Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks. <sup>3</sup>Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug erstreckt sich nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG auf die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen, die der Unternehmer zur Ausführung der dort bezeichneten Umsätze verwendet, sowie auf die Steuer für sonstige Leistungen, die er für diese Umsätze in Anspruch nimmt. <sup>4</sup>Der Begriff der Verwendung einer Lieferung oder sonstigen Leistung umfasst auch die Verwendungsabsicht. <sup>5</sup>Das Recht auf Vorsteuerabzug des Unternehmers entsteht dem Grunde und der Höhe nach bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs. <sup>6</sup>Im Rahmen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG kommt es entscheidend darauf an, ob der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezugs die Absicht hat, die Eingangsumsätze für solche Ausgangsumsätze zu verwenden, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen (BFH-Urteil vom 22. 3. 2001, V R 46/00, BStBl 2003 II S. 433). <sup>7</sup>Bei jedem Leistungsbezug muss der Unternehmer über die beabsichtigte Verwendung der bezogenen Leistung sofort entscheiden. <sup>8</sup>Maßgeblich ist regelmäßig die erste Leistung oder die erste unentgeltliche Wertabgabe, in die die bezogene Leistung Eingang findet. <sup>9</sup>Bei der Zurechnung sind grundsätzlich nur Umsätze zu berücksichtigen, die nach Inanspruchnahme der vorsteuerbelasteten Leistungen ausgeführt werden sollen. <sup>10</sup>Die Verwendungsabsicht muss objektiv belegt (vgl. Abs. 2) und in gutem Glauben erklärt werden. <sup>11</sup>Es darf kein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegen. <sup>12</sup>Der Anspruch auf Vorsteuerabzug bleibt auch dann bestehen, wenn es später nicht zu den beabsichtigten Verwendungsumsätzen kommt (vgl. BFH-Urteil vom 17. 5. 2001, V R 38/00, BStBl 2003 II S. 434). <sup>13</sup>Bei Anzahlungen für Leistungen ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt der Anzahlung maßgeblich (vgl. BFH-Urteil vom 17. 5. 2001, a.a.O.). <sup>14</sup>Änderungen in der Verwendungsabsicht wirken sich nur auf nachfolgende Leistungsbezüge bzw. Anzahlungen und den sich daraus ergebenden Vorsteuerabzug aus. <sup>15</sup>Eine Änderung der Verwendungsabsicht ist dabei regelmäßig nur dann anzunehmen, wenn die geänderte Absicht tatsächlich umgesetzt wird. <sup>16</sup>Denn nur dann kann davon ausgegangen werden, dass die alte Absicht vollständig aufgegeben oder durch die neue überlagert wurde. **<sup>17</sup>Absichtsänderungen wirken nicht zurück und führen deshalb z.B. nicht dazu, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 25. 11. 2004, V R 38/03, BStBl 2005 II S. 414).**

(2) <sup>1</sup>Die objektiven Anhaltspunkte (z.B. Mietverträge, Zeitungsinserate, Beauftragung eines Maklers, Schriftwechsel mit Interessenten, Vertriebskonzepte, Kalkulationsunterlagen), die die Verwendungsabsicht belegen, sind regelmäßig einzelfallbezogen zu betrachten. <sup>2</sup>Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend. <sup>3</sup>Behauptungen reichen nicht aus. <sup>4</sup>Es sind vielmehr konkrete Nachweise erforderlich, die einem strengen Prüfungsmaßstab unterliegen. <sup>5</sup>Dabei gehen Unklarheiten zu Lasten des Unternehmers. <sup>6</sup>Zur Behandlung von Fällen, bei denen die tatsächliche Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezuges ungewiss ist, vgl. Absatz 5.

(3) <sup>1</sup>Vom Abzug ausgeschlossen sind nicht nur die Vorsteuerbeträge, bei denen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen des Unternehmers besteht. <sup>2</sup>Der Ausschluss umfasst auch die Vorsteuerbeträge, die in einer mittelbaren wirtschaftlichen Verbindung zu diesen Umsätzen stehen.

#### Beispiel 1:

Bezieht eine Bank Werbeartikel bis 35 € je Gegenstand, für die ihr Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird, sind diese Vorsteuerbeträge insoweit vom Abzug ausgeschlossen, als sie den nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreien Umsätzen zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteile vom 26. 7. 1988, X R 50/82, BStBl II S. 1015, und vom 4. 3. 1993, V R 68/89, BStBl II S. 527).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Hat sich der Veräußerer eines unternehmerisch genutzten Grundstücks dem Erwerber gegenüber zur Demontage und zum Abtransport betrieblicher Einrichtungen verpflichtet, werden die für die Demontage bezogenen Leistungen zur Ausführung des steuerfreien Grundstücksumsatzes verwendet. <sup>2</sup>Die für die Transportleistungen in Rechnung gestellte Steuer ist nur mit dem

gegebenenfalls geschätzten Betrag vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, der durch die bloße Räumung verursacht ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. 7. 1988, X R 52/81, BStBl 1989 II S. 65).

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Ist eine Grundstücksvermietung beabsichtigt, kommt es darauf an, ob der Unternehmer das Grundstück steuerfrei vermieten oder auf die Steuerfreiheit der Grundstücksvermietung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG) nach § 9 UStG verzichten will. <sup>2</sup>Im ersten Fall ist der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen, im zweiten Fall ist die Vorsteuer abziehbar, wenn der Unternehmer die Verwendungsabsicht objektiv belegt und in gutem Glauben erklärt hat (BFH-Urteil vom 17. 5. 2001, V R 38/00, BStBl 2003 II S. 434) und auch die weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG erfüllt sind.

**Beispiel 4:**

Stellt eine Bank ihren Kunden und – um weitere Kunden zu gewinnen – anderen Autofahrern unentgeltlich Stellplätze zum Parken zur Verfügung, sind die Umsatzsteuern, die ihr für die Leistungen zur Errichtung und den Unterhalt des Parkhauses in Rechnung gestellt worden sind, im Verhältnis ihrer steuerfreien Umsätze an den gesamten Umsätzen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen (BFH-Urteil vom 4. 3. 1993, V R 73/87, BStBl II S. 525).

<sup>3</sup>Im Einzelfall können Vorsteuerbeträge mehreren gleichwertig neben einander stehenden Ausgangsumsätzen wirtschaftlich zugeordnet werden.

**Beispiel 5:**

Vermietet ein Bauunternehmer ein Haus an einen privaten Mieter unter dem Vorbehalt, zur Förderung eigener steuerpflichtiger Umsätze das Haus bei Bedarf zu Besichtigungszwecken (als sog. Musterhaus) zu nutzen, tritt neben die Verwendung zur Ausführung steuerfreier Vermietungsumsätze die Verwendung zur Ausführung steuerpflichtiger (Bau-)Umsätze (sog. gemischte Verwendung im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG, BFH-Urteil vom 9. 9. 1993, V R 42/91, BStBl 1994 II S. 269).

**Beispiel 6:**

Veräußert ein Unternehmer mit seinem Namen versehene Werbeartikel an seine selbständigen Handelsvertreter zu einem Entgelt weiter, das die Anschaffungskosten erheblich unterschreitet, sind die Werbeartikel nicht ausschließlich den Ausgangslieferungen zuzuordnen, in die sie gegenständlich eingehen, sondern auch den übrigen Umsätzen des Unternehmers, für die geworben wird (BFH-Urteil vom 16. 9. 1993, V R 82/91, BStBl 1994 II S. 271).

(4) Umsätze, die dem Unternehmer zur Vornahme einer Einfuhr dienen, sind für die Frage des Vorsteuerabzugs den Umsätzen zuzurechnen, für die der eingeführte Gegenstand verwendet wird.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Ein Arzt nimmt wegen rechtlicher Schwierigkeiten, die bei der Einfuhr eines medizinischen Geräts eingetreten sind, einen Rechtsanwalt in Anspruch. <sup>2</sup>Obwohl die Einfuhr der Einfuhrumsatzsteuer unterlegen hat, kann der Arzt die ihm vom Rechtsanwalt in Rechnung gestellte Steuer nicht als Vorsteuer abziehen. <sup>3</sup>Die Rechtsberatung ist ebenso wie das eingeführte medizinische Gerät der steuerfreien ärztlichen Tätigkeit zuzurechnen.

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Eine Arzneimittelfabrik, die ausschließlich steuerpflichtige Umsätze bewirkt, führt mit einem eigenen Fahrzeug Blutkonserven ein, die sie für Forschungszwecke benötigt. <sup>2</sup>Die mit dem Transport zusammenhängenden Vorsteuern sind trotz der steuerfreien Einfuhr abziehbar. <sup>3</sup>Sie stehen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Umsätzen.

(5) <sup>1</sup>Beim Bezug von Eingangsleistungen, deren tatsächliche Verwendung ungewiss ist, weil die Verwendungsabsicht nicht durch objektive Anhaltspunkte belegt wird, ist kein Vorsteuerabzug möglich. <sup>2</sup>Für den Vorsteuerabzug sind ausschließlich die Erkenntnisse im Zeitpunkt des Leistungsbezugs zu Grunde zu legen. <sup>3</sup>Spätere Erkenntnisse über diesen Leistungsbezug haben auf die ursprüngliche Entscheidung keine Auswirkung. <sup>4</sup>Ein zunächst vorgenommener Vorsteuerabzug ist deshalb nach § 164 Abs. 2, § 165 Abs. 2 oder § 173 Abs. 1 AO durch Änderung der ursprünglichen Steuerfestsetzung rückgängig zu machen, wenn später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht vorlagen. <sup>5</sup>Dies gilt auch, wenn die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt.

#### 204. Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei steuerfreien Umsätzen

(1) <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge für steuerfreie Umsätze sind nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG grundsätzlich vom Abzug ausgeschlossen. <sup>2</sup>Der Ausschluss erstreckt sich jedoch nicht auf die Vorsteuerbeträge, die den in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstaben a und b UStG bezeichneten steuerfreien Umsätzen zuzurechnen sind. <sup>3</sup>Ebenfalls nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind Steuerbeträge, die für bestimmte Leistungsbezüge von Unternehmern anfallen, die steuerfreie Umsätze mit Anlagegold ausführen (vgl. § 25c Abs. 4 und 5 UStG).

(2) <sup>1</sup>Unter Buchstabe a des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG fallen insbesondere die Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 6 UStG), die innergemeinschaftlichen Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG), die Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a, § 7 UStG), die Umsätze für die Seeschifffahrt und für die Luftfahrt (§ 4 Nr. 2, § 8 UStG), die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Einfuhr, Ausfuhr und Durchfuhr (§ 4 Nr. 3 und 5 UStG), die Goldlieferungen an die Zentralbanken (§ 4 Nr. 4 UStG), bestimmte Umsätze im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerlager (§ 4 Nr. 4a UStG), bestimmte Umsätze der Eisenbahnen des Bundes (§ 4 Nr. 6 UStG), bestimmte Umsätze an im Gebiet eines anderen Mitgliedstaates ansässige NATO-Streitkräfte, ständige diplomatische Missionen und berufskonsularische Vertretungen sowie zwischenstaatliche Einrichtungen (§ 4 Nr. 7 UStG), die steuerfreien Reiseleistungen (§ 25 Abs. 2 UStG) sowie die Umsätze, die nach den in § 26 Abs. 5 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei sind. <sup>2</sup>Wegen des Vorsteuerabzugs bei den nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien sonstigen Leistungen vgl. Abschnitt 275.

(3) <sup>1</sup>Buchstabe b des § 15 Abs. 3 Nr. 1 UStG betrifft die Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g oder Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfrei sind. <sup>2</sup>Für diese Finanz- und Versicherungsumsätze tritt der Ausschluss vom Vorsteuerabzug jedoch nur dann nicht ein, wenn sie sich unmittelbar auf Gegenstände beziehen, die in das Drittlandsgebiet ausgeführt werden. <sup>3</sup>Die Voraussetzung „unmittelbar“ bedeutet, dass die vorbezeichneten Umsätze in direktem Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr stehen müssen. <sup>4</sup>Nicht ausreichend ist es, wenn diese Umsätze in Verbindung mit solchen betrieblichen Vorgängen des Unternehmers stehen, die ihrerseits erst dazu dienen, die Ausfuhr zu bewirken.

##### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Der Unternehmer lässt einen Gegenstand, den er in das Drittlandsgebiet ausführt, gegen Transportschäden versichern.

<sup>2</sup>Der unmittelbare Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr ist gegeben. <sup>3</sup>Die nach § 4 Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfreie Leistung des Versicherungsunternehmers schließt daher den Vorsteuerabzug nicht aus.

##### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der Unternehmer nimmt einen Kredit zur Anschaffung einer Maschine in Anspruch, die er ausschließlich zur Herstellung von Exportgütern einsetzt.

<sup>2</sup>Der unmittelbare Zusammenhang mit dem Gegenstand der Ausfuhr ist nicht gegeben. <sup>3</sup>Das Kreditinstitut kann deshalb die Vorsteuerbeträge, die der nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG steuerfreien Kreditgewährung zuzurechnen sind, nicht abziehen.

<sup>5</sup>Eine Ausfuhr im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe b UStG ist anzunehmen, wenn der Gegenstand endgültig in das Drittlandsgebiet gelangt. <sup>6</sup>Es braucht keine Ausfuhrlieferung nach § 6 UStG vorzuliegen. <sup>7</sup>Außerdem kann der Gegenstand vor der Ausfuhr bearbeitet oder verarbeitet werden. <sup>8</sup>Die Ausflagung eines Seeschiffes ist keine Ausfuhr, gleichgültig in welcher Form sich dieser Vorgang vollzieht.

(4) Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Krediten, die im Zusammenhang mit anderen Umsätzen eingeräumt werden, vgl. Abschnitt 29a.

#### 205. Ausschluss des Vorsteuerabzugs bei Umsätzen im Ausland

(1) <sup>1</sup>Umsätze im Ausland, die steuerfrei wären, wenn sie im Inland ausgeführt würden, schließen den Vorsteuerabzug **aus inländischen Leistungsbezügen** grundsätzlich aus (§ 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG). <sup>2</sup>**Der Abzug entfällt unabhängig davon, ob der maßgebliche Umsatz nach dem Umsatzsteuerrecht des Staates, in dem er bewirkt wird, steuerpflichtig ist oder als steuerfreier**

**Umsatz zum Vorsteuerabzug berechtigt, da sich der Ausschluss vom Vorsteuerabzug ausschließlich nach dem deutschen Umsatzsteuerrecht beurteilt.** <sup>3</sup>Bei einer Grundstücksvermietung im Ausland ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG zu prüfen, ob diese steuerfrei (vorsteuerabzugsschädlich) wäre, wenn sie im Inland ausgeführt würde. <sup>4</sup>Dies bestimmt sich nach den Vorschriften des § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a und des § 9 UStG. <sup>5</sup>Die Grundstücksvermietung wäre im Inland nicht steuerfrei gewesen, wenn der Grundstücksvermieter die Grundstücksvermietung im Ausland tatsächlich als steuerpflichtig behandelt hat und die Voraussetzungen des § 9 UStG für den Verzicht auf die Steuerbefreiung einer Grundstücksvermietung vorlagen (vgl. BFH-Urteil vom 6. 5. 2004, V R 73/03, BStBl II S. 856).

(2) <sup>1</sup>Ausgenommen vom Ausschluss des Vorsteuerabzugs sind die Umsätze, die nach den in § 15 Abs. 3 Nr. 2 UStG bezeichneten Vorschriften steuerfrei wären. <sup>2</sup>Zu den in Nummer 2 Buchstabe a dieser Vorschrift aufgeführten Steuerbefreiungen vgl. Abschnitt 204 Abs. 2.

(3) <sup>1</sup>Die Umsätze, die nach § 4 Nr. 8 Buchstaben a bis g oder Nr. 10 Buchstabe a UStG steuerfrei wären, berechtigen dann zum Vorsteuerabzug, wenn der Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b UStG). <sup>2</sup>Die Frage, ob diese Voraussetzung erfüllt ist, beurteilt sich wie folgt:

1. <sup>1</sup>Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer und die Leistung für das Unternehmen bestimmt, ist der Ort maßgebend, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt. <sup>2</sup>Ist die Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte des Leistungsempfängers bestimmt, ist auf den Ort der Betriebsstätte abzustellen.
2. <sup>1</sup>Ist der Leistungsempfänger kein Unternehmer, kommt es für die Ansässigkeit darauf an, wo er seinen Wohnsitz oder Sitz hat. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt, wenn der Leistungsempfänger zwar unternehmerisch tätig ist, die Leistung aber für seinen nichtunternehmerischen Bereich bestimmt ist.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Kreditinstitut in Stuttgart gewährt der in Genf gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens, dessen Geschäftsleitung sich in Paris befindet, ein Darlehen. <sup>2</sup>Das Darlehen ist zur Renovierung des Betriebsgebäudes der Genfer Betriebsstätte bestimmt.

<sup>3</sup>Für die Ansässigkeit des Leistungsempfängers ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend. <sup>4</sup>Er liegt im Drittlandsgebiet. <sup>5</sup>Das Kreditinstitut kann daher die Vorsteuern abziehen, die der nicht steuerbaren Darlehensgewährung (§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG) zuzurechnen sind.

<sup>6</sup>Wäre das Darlehen für den in Paris gelegenen Teil des Unternehmens bestimmt, entfielen der Vorsteuerabzug.

(4) <sup>1</sup>Für die in § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe b UStG bezeichneten Finanz- und Versicherungsumsätze kann der Vorsteuerabzug auch in folgenden Fällen in Anspruch genommen werden:

<sup>2</sup>Der Leistungsempfänger ist zwar nicht im Drittlandsgebiet, sondern im Gemeinschaftsgebiet ansässig, die an ihn ausgeführte Leistung bezieht sich aber unmittelbar auf einen Gegenstand, der in das Drittlandsgebiet ausgeführt wird (vgl. hierzu Abschnitt 204 Abs. 3).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer in Kopenhagen lässt bei einem Versicherungsunternehmen in Hamburg einen Gegenstand gegen Diebstahl versichern. <sup>2</sup>Den Gegenstand liefert der Unternehmer an einen Abnehmer in Russland.

<sup>3</sup>Die Versicherungsleistung ist nicht steuerbar (§ 3a Abs. 3 und 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG). <sup>4</sup>Das Versicherungsunternehmen kann die dieser Leistung zuzurechnenden Vorsteuern abziehen.

## 206. Vorsteuerabzug bei Eingangsleistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Leistungen

(1) <sup>1</sup>Zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG berechtigen auch unentgeltliche Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im unternehmerischen Interesse ausgeführt werden (vgl. BFH vom 11. 12. 2003, V R 48/02, BStBl 2006 II S. 384). <sup>2</sup>Ist keine unternehmerische Veranlassung des Leistungsbezugs gegeben, scheidet ein Vorsteuerabzug aus. <sup>3</sup>Es ist deshalb bei jedem Leistungsbezug zu prüfen, ob er für das Unternehmen erfolgt und der Unternehmer beabsichtigt, die Eingangsleistung zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden

Ausgangsumsätzen zu verwenden. <sup>4</sup>Dabei ist auf die gesamte, im Zeitpunkt des Leistungsbezugs bekannte Verwendungsprognose abzustellen.

(2) <sup>1</sup>Eine Verwendung für zunächst unentgeltlich zu erbringende Ausgangsumsätze ist insoweit unschädlich; Abschnitt 203 Abs. 1 Satz 8 steht dem nicht entgegen. <sup>2</sup>Zum Nachweis der Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug vgl. Abschnitt 203 Abs. 1 und 2.

**Beispiel 1:**

Unternehmer V errichtet ein Gebäude. Nach der Fertigstellung des Gebäudes soll es an den Hotelunternehmer H überlassen werden, wobei nach der vertraglichen Vereinbarung das Gebäude zunächst für ein Jahr unentgeltlich und danach für weitere 20 Jahre steuerpflichtig verpachtet werden soll.

V kann aus den Herstellungskosten des Gebäudes den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, da bei Leistungsbezug feststeht, dass die Eingangsleistungen ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen verwendet werden sollen.

**Beispiel 2:**

Unternehmer V errichtet ein Gebäude. Nach der Fertigstellung des Gebäudes soll es an den Hotelunternehmer H überlassen werden, wobei nach der vertraglichen Vereinbarung das Gebäude zunächst für ein Jahr unentgeltlich und danach für weitere 20 Jahre steuerfrei verpachtet werden soll.

V kann aus den Herstellungskosten des Gebäudes keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen, da bei Leistungsbezug feststeht, dass die Eingangsleistungen ausschließlich zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen verwendet werden sollen.

(3) Liegt kein steuerbarer Ausgangsumsatz vor, dem der Leistungsbezug direkt zugerechnet werden kann, ist zu prüfen, ob der Leistungsbezug unternehmerisch veranlasst ist und (mittelbar) einer bestimmten Gruppe von Ausgangsumsätzen wirtschaftlich zugeordnet werden kann (vgl. auch Abschnitt 203 Abs. 3).

**Beispiel:**

Unternehmer U betreibt einen Kfz-Handel und eine Versicherungsvermittlungsagentur. Aus der Versicherungsagentur erzielt der Unternehmer ausschließlich nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfreie Ausgangsumsätze. U lässt sich gegen Honorar eine Internet-Homepage gestalten, auf der er zu Werbezwecken und zur Kundengewinnung für seine Versicherungsagentur kostenlose Versicherungstipps gibt. Auf der Internetseite findet sich auch ein Kontaktformular für Anfragen zu Versicherungsbelangen. Die über das Internet kostenlos durchgeführten Beratungen sind mangels Entgelt nicht steuerbar.

U ist nicht zum Vorsteuerabzug aus der Gestaltung der Internet-Homepage berechtigt, da der Leistungsbezug insoweit ausschließlich Umsätzen zuzurechnen ist, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Auch wenn die Gestaltung der Internet-Homepage nicht direkt mit den Umsätzen aus der Vermittlung von Versicherungen zusammenhängt, dient der Internetauftritt der Förderung dieses Unternehmensbereichs.

(4) In den Fällen, in denen keine direkte wirtschaftliche Zuordnung einer unternehmerisch verwendeten Eingangsleistung möglich ist, ist die Aufteilung des Vorsteuerabzugs nach der Gesamtschau des Unternehmens vorzunehmen.

**Beispiel:**

Ein Hautarzt führt sowohl nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende (80 % Anteil am Gesamtumsatz) als auch zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze (z.B. kosmetische Behandlungen; 20 % Anteil am Gesamtumsatz) aus. Um für sein unternehmerisches Leistungsspektrum zu werben, lässt er eine Internet-Homepage erstellen, auf der er über die Vorbeugung und Behandlung der wichtigsten Hauterkrankungen informiert, aber auch Hautpflegetipps gibt.

Die Eingangsleistung wird unternehmerisch bezogen, kann aber nach wirtschaftlichen Kriterien nicht ausschließlich bestimmten Umsätzen zugeordnet werden. Soweit die Eingangsleistung auch zur Ausführung von steuerfreien Umsätzen verwendet wird, besteht nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Die abziehbaren Vorsteuerbeträge sind nach § 15 Abs. 4 UStG zu ermitteln (vgl. Abschnitt 208). Die Aufteilung der Vorsteuern hat nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten zu erfolgen.



**Da keine andere Form der wirtschaftlichen Zurechnung erkennbar ist, ist der Umsatzschlüssel als sachgerechte Schätzmethode anzuerkennen (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).**

### **207. Grundsätze zur Aufteilung der Vorsteuerbeträge**

(1) <sup>1</sup>Verwendet der Unternehmer die für sein Unternehmen gelieferten oder eingeführten Gegenstände und die in Anspruch genommenen sonstigen Leistungen sowohl für Umsätze, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, hat er die angefallenen Vorsteuerbeträge in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil aufzuteilen. <sup>2</sup>Die Aufteilung richtet sich allein nach der Verwendung des bezogenen Gegenstandes oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung (vgl. Abschnitt 203 Abs. 1), nicht aber nach dem Anlass, aus dem der Unternehmer den Gegenstand oder die sonstige Leistung bezogen hat (BFH-Urteile vom 18. 12. 1986, V R 18/80, BStBl 1987 II S. 280, und vom 10. 4. 1997, V R 26/96, BStBl II S. 552). <sup>3</sup>Von der Aufteilung in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil sind die Vorsteuerbeträge ausgenommen, die zwar der Verwendung nach für eine Aufteilung in Frage kämen, bei denen jedoch die sonstigen Voraussetzungen des § 15 UStG für den Abzug nicht vorliegen (z.B. bei fehlendem Steuerausweis in der Rechnung). <sup>4</sup>Außerdem scheidet die Steuerbeträge für eine Aufteilung aus, die dem Unternehmer für in Anspruch genommene Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellt wurden (vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 6). <sup>5</sup>Diese Vorsteuerbeträge bleiben insgesamt vom Abzug ausgeschlossen.

(2) <sup>1</sup>Die Aufteilung der Vorsteuern ist nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass die Vorsteuern ausschließlich nach ihrer wirtschaftlichen Zuordnung aufzuteilen sind (vgl. Abschnitt 208). <sup>3</sup>Die Aufteilung schließt an die Grundsätze an, die sich aus § 15 Abs. 2 und 3 UStG für die Zuordnung der Vorsteuern zu den einzelnen Umsätzen des Unternehmers herleiten. <sup>4</sup>Dementsprechend erstreckt sich § 15 Abs. 4 UStG nicht auf die Vorsteuerbeträge, die entweder allein den zum Abzug berechtigenden Umsätzen oder allein den zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führenden Umsätzen zuzurechnen sind. <sup>5</sup>Die Abziehbarkeit der einer Umsatzart ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge beurteilt sich daher stets nach den Vorschriften des § 15 Abs. 1 bis 3 UStG. <sup>6</sup>Die Aufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG betrifft somit nur die Vorsteuerbeträge, die teils der einen und teils der anderen Umsatzart zuzuordnen sind (vgl. BFH-Urteil vom 16. 9. 1993, V R 82/91, BStBl 1994 II S. 271). <sup>7</sup>**Im Fall der Anschaffung oder Herstellung eines Gebäudes vgl. Abschnitt 208 Abs. 2 Sätze 12 bis 18.**

(3) Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs § 15a UStG maßgebend (vgl. Abschnitt 215).

### **208. Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG**

(1) <sup>1</sup>Eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach der in § 15 Abs. 4 UStG bezeichneten Methode bezweckt eine genaue Zuordnung der Vorsteuerbeträge zu den Umsätzen, denen sie wirtschaftlich zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Folgende drei Gruppen von Vorsteuerbeträgen sind zu unterscheiden:

1. <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe abziehbar sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigen. <sup>2</sup>Das sind z.B. in einem Fertigungsbetrieb die Vorsteuerbeträge, die bei der Anschaffung von Material oder Anlagegütern anfallen. <sup>3</sup>Bei einem Handelsbetrieb kommen vor allem die Vorsteuerbeträge aus Warenbezügen in Betracht.
2. <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge, die in voller Höhe vom Abzug ausgeschlossen sind, weil sie ausschließlich Umsätzen zuzurechnen sind, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen. <sup>2</sup>Hierzu gehören z.B. bei steuerfreien Grundstücksverkäufen die Vorsteuerbeträge für die Leistungen des Maklers und des Notars sowie für Inserate. <sup>3</sup>Bei steuerfreien Vermietungen und Verpachtungen kommen vor allem die Vorsteuerbeträge in Betracht, die bei der Anschaffung oder Herstellung eines Wohngebäudes, beim Herstellungs- und Erhaltungsaufwand, bei Rechtsberatungen und der Grundstücksverwaltung anfallen.
3. <sup>1</sup>Übrige Vorsteuerbeträge. <sup>2</sup>In diese Gruppe fallen alle Vorsteuerbeträge, die sowohl mit Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch mit Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. <sup>3</sup>Hierzu gehören z.B. die Vorsteuerbeträge, die mit dem Bau, der Einrichtung und der Unterhaltung eines Verwaltungsgebäudes in Verbindung stehen, das auch der Ausführung steuerfreier Umsätze im

Sinne des § 4 Nr. 12 UStG dient. <sup>4</sup>Wegen der zugelassenen Erleichterungen bei der Aufteilung vgl. Abschnitt 210.

(2) <sup>1</sup>Für eine Aufteilung kommen nur die in Absatz 1 Nr. 3 bezeichneten Vorsteuerbeträge in Betracht. <sup>2</sup>**Vor Anwendung des § 15 Abs. 4 UStG muss der Unternehmer zunächst die Vorsteuerbeträge den zum Vorsteuerabzug berechtigenden und den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätzen unmittelbar und wirtschaftlich zuordnen (Absatz 1 Satz 2 Nr. 1 und 2) sowie getrennte Aufzeichnungen führen (§ 22 Abs. 3 Satz 2 und 3 UStG; Abschnitt 257).** <sup>3</sup>Jeder einzelne Leistungsbezug und jede Anzahlung ist zuzuordnen. <sup>4</sup>Kommt der Unternehmer dieser Zuordnungsverpflichtung nicht nach, sind die den einzelnen Bereichen zuzuordnenden Leistungsbezüge und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge gemäß § 162 AO im Wege der Schätzung zu ermitteln (vgl. Absatz 3). <sup>5</sup>Eine Einbeziehung auf derartige Leistungsbezüge entfallender Vorsteuern in die nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilenden Vorsteuerbeträge kommt nicht in Betracht. <sup>6</sup>Die Aufteilung dieser Vorsteuern ist nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung durch die sog. gegenständliche Zuordnung oder nach Kostenzurechnungsgesichtspunkten vorzunehmen (vgl. BFH-Urteile vom 16. 9. 1993, V R 82/91, BStBl 1994 II S. 271, und vom 10. 4. 1997, V R 26/96, BStBl II S. 552). <sup>7</sup>Hierbei ist die betriebliche Kostenrechnung (Betriebsabrechnungsbogen, Kostenträgerrechnung) oder die Aufwands- und Ertragsrechnung in der Regel als geeigneter Anhaltspunkt heranzuziehen. <sup>8</sup>Zu beachten ist jedoch, dass die verrechneten Kosten und der verrechnete Aufwand nicht mit den Werten (Vorumsätzen) übereinstimmen, über deren Vorsteuern zu entscheiden ist. <sup>9</sup>Denn die Kostenrechnung erfasst nur die für die Erstellung einer Leistung notwendigen Kosten und die Aufwands- und Ertragsrechnung nur den in einer Abrechnungsperiode entstandenen Aufwand. <sup>10</sup>Das betrifft insbesondere die Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in der Kostenrechnung wie in der Aufwands- und Ertragsrechnung nur mit den Abschreibungen angesetzt werden. <sup>11</sup>Der Unternehmer kann diese Unterlagen daher nur als Hilfsmittel verwenden. <sup>12</sup>**Bei gemischt genutzten Grundstücken kommen als Vorsteuern im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG nur die Vorsteuerbeträge in Betracht, die auf die gemischt genutzten Gebäudeteile entfallen.** <sup>13</sup>Ein Gebäude ist entsprechend seiner Verwendung in unterschiedliche Teile aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 6. 1996, XI R 43/90, BStBl 1997 II S. 98). <sup>14</sup>Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG ist demnach auf solche Gebäudeteile zu beschränken, die tatsächlich gemischt genutzt werden (z.B. Treppenhaus, Heizungskeller, Dach, Außenanlagen, Fernwärmeanschluss), während die Fenster sowie sämtliche Ausbaukosten den betreffenden Räumlichkeiten direkt zuzuordnen sind. <sup>15</sup>Bei Gebäuden ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG in der Regel nach dem Verhältnis der tatsächlichen Nutzflächen aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 12. 3. 1992, V R 70/87, BStBl II S. 755). <sup>16</sup>Weicht jedoch die Ausstattung der unterschiedlich genutzten Räume erheblich von einander ab, so ist es erforderlich, den Bauaufwand den einzelnen Verwendungsumsätzen zuzuordnen (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 1988, X R 8/80, BStBl II S. 1012). <sup>17</sup>Entsprechendes gilt zum Beispiel bei Abweichungen in der Geschosshöhe. <sup>18</sup>Beim Erwerb, nicht jedoch bei der Herstellung von Gebäuden kommt auch eine Vorsteueraufteilung nach dem Verhältnis der Ertragswerte zur Verkehrswertermittlung in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 5. 2. 1998, V R 101/96, BStBl II S. 492, und vom 12. 3. 1998, V R 50/97, BStBl II S. 525).

(3) <sup>1</sup>Bei der nach § 15 Abs. 4 Satz 2 UStG zugelassenen Schätzung ist auf die im Einzelfall bestehenden wirtschaftlichen Verhältnisse abzustellen. <sup>2</sup>Hierbei ist es erforderlich, dass der angewandte Maßstab systematisch von der Aufteilung nach der wirtschaftlichen Zuordnung ausgeht. <sup>3</sup>**Die Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer nach dem Umsatzschlüssel ist nur zulässig, wenn keine andere Methode der wirtschaftlichen Zuordnung möglich ist (§ 15 Abs. 4 Satz 3 UStG).** <sup>4</sup>**Nur in diesen Fällen** kann der nicht abziehbare Teil der einer Umsatzgruppe nicht ausschließlich zurechenbaren Vorsteuerbeträge (vgl. Absatz 1 Satz 2 Nr. 3) einheitlich nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den anderen Umsätzen ermittelt werden. <sup>5</sup>Einfuhren und innergemeinschaftliche Erwerbe sind keine Umsätze in diesem Sinne und daher nicht in den Umsatzschlüssel einzubeziehen.

(4) **Ist die Umsatzsteuerfestsetzung für das Jahr der Anschaffung oder Herstellung eines gemischt genutzten Gegenstands formell bestandskräftig und hat der Unternehmer ein im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG sachgerechtes Aufteilungsverfahren angewandt, ist dieser Maßstab auch für die nachfolgenden Kalenderjahre bindend (BFH-Urteil vom 2. 3. 2006, V R 49/05, BStBl II S. 729).**

## 210. Erleichterungen bei der Aufteilung der Vorsteuerbeträge

### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Die Erleichterungen des § 43 UStDV erstrecken sich auf die Fälle, in denen die dort bezeichneten Umsätze den Vorsteuerabzug ausschließen würden. <sup>2</sup>Sie betreffen nur die Vorsteuerbeträge, die den in § 43 UStDV bezeichneten Umsätzen lediglich teilweise zuzurechnen sind. <sup>3</sup>Vorsteuerbeträge, die sich ausschließlich auf diese Umsätze beziehen, bleiben vom Abzug ausgeschlossen.

(2) <sup>1</sup>Die Erleichterungen des § 43 UStDV bestehen darin, dass die Vorsteuerbeträge, die den dort bezeichneten Umsätzen nur teilweise zuzuordnen sind, nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufgeteilt werden müssen. <sup>2</sup>Sie sind somit voll abziehbar.

### Bestimmte Umsätze von Geldforderungen

(3) § 43 Nr. 1 UStDV betrifft solche Umsätze von Geldforderungen (z.B. Wechselumsätze oder Forderungsabtretungen), denen zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze des Unternehmers zu Grunde liegen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer tritt eine Geldforderung, die er an einen Kunden für eine steuerpflichtige Warenlieferung hat, an einen Dritten ab, **der aber den tatsächlichen Forderungseinzug nicht übernimmt**. <sup>2</sup>Dieser Umsatz ist nach § 4 Nr. 8 UStG unter Ausschluss des Vorsteuerabzugs steuerfrei. <sup>3</sup>Der Forderungsabtretung liegt jedoch die zum Vorsteuerabzug berechtigte Warenlieferung zu Grunde. <sup>4</sup>Der Unternehmer braucht daher die Vorsteuern, die der Forderungsabtretung nicht ausschließlich zuzurechnen sind (z.B. Vorsteuern, die im Bereich der Verwaltungsgemeinkosten angefallen sind), nicht in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen. <sup>5</sup>Sie sind voll abziehbar.

<sup>6</sup>Der Unternehmer könnte in gleicher Weise verfahren, wenn er von seinem Kunden für die Warenlieferung einen Wechsel erhalten hätte, den er anschließend an einen Dritten weitergibt.

### Bestimmte Umsätze von Wechseln

(4) <sup>1</sup>Unter § 43 Nr. 2 UStDV fallen nur Wechselumsätze. <sup>2</sup>Den Wechsel muss der Unternehmer für einen zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsatz eines Dritten von dessen Leistungsempfänger erhalten haben. <sup>3</sup>Außerdem muss der Unternehmer den Wechsel dafür erhalten haben, dass er den leistenden Unternehmer als Bürge oder Garantiegeber an Stelle des Leistungsempfängers befriedigt hat. <sup>4</sup>Schließt der Umsatz des leistenden Unternehmers den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG aus, kann die Erleichterung des § 43 UStDV für den Wechselumsatz nicht in Anspruch genommen werden (§ 43 Nr. 2 Satz 2 UStDV).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der Zentralregulierer A gibt einer Bank oder einem sonstigen Empfänger einen Wechsel. <sup>2</sup>Dieser nach § 4 Nr. 8 UStG steuerfreie Umsatz schließt den Vorsteuerabzug aus. <sup>3</sup>Den Wechsel hat A von dem Leistungsempfänger B dafür erhalten, dass er dessen Zahlungsverpflichtung an den Lieferer C als Bürge beglichen hat. <sup>4</sup>Der Umsatz des C an B berechtigt C zum Vorsteuerabzug.

<sup>5</sup>A kann für seinen Wechselumsatz von der Erleichterung des § 43 UStDV Gebrauch machen. <sup>6</sup>Die Auswirkungen sind die gleichen wie im Beispiel in Absatz 3.

<sup>7</sup>Würde der Umsatz des C an B den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausschließen, käme für A die Erleichterung des § 43 UStDV nicht in Betracht.

### Bestimmte Hilfsumsätze

(5) <sup>1</sup>Für die in § 43 Nr. 3 UStDV bezeichneten Umsätze darf die Erleichterung des § 43 UStDV nur unter der Voraussetzung angewendet werden, dass es sich bei ihnen um Hilfsumsätze handelt. <sup>2</sup>Das ist dann der Fall, wenn diese Umsätze zur unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmens gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden. <sup>3</sup>Die Erleichterung ist insbesondere für folgende Hilfsumsätze von Bedeutung:

1. Eintausch ausländischer Zahlungsmittel durch einen Unternehmer, der diese Beträge für seine Waren- und Dienstleistungsumsätze von seinen Kunden erhalten hat.
2. Die Abgabe von Briefmarken im Zusammenhang mit dem Verkauf von Ansichtskarten durch Schreibwarenhändler oder Kioske.

3. Geschäftseinlagen bei Kreditinstituten von Unternehmern, bei denen Geldgeschäfte nicht den Gegenstand des Unternehmens bilden.

<sup>4</sup>Die Auswirkungen sind die gleichen wie im Beispiel in Absatz 3.

#### Verwaltungsgemeinkosten

(6) Aus Vereinfachungsgründen können bei der Aufteilung von Vorsteuerbeträgen alle Vorsteuerbeträge, die sich auf die so genannten Verwaltungsgemeinkosten beziehen (z.B. die Vorsteuerbeträge für die Beschaffung des Büromaterials), nach einem einheitlichen Verhältnis ggf. schätzungsweise aufgeteilt werden, auch wenn einzelne Vorsteuerbeträge dieses Bereichs an sich bestimmten Umsätzen ausschließlich zuzurechnen wären.

### 211. (unbesetzt)

### 212. Vorsteuerabzug bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts

#### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>Abziehbar sind Vorsteuerbeträge für Umsätze, die für den unternehmerischen Bereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts ausgeführt werden (z.B. Lieferungen von Büromaterial für die Versorgungsbetriebe einer Stadtgemeinde) und in diesem Bereich nicht der Ausführung von Umsätzen dienen, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen (Abschnitte 203 bis 206). <sup>2</sup>Werden dem Unternehmensbereich dienende Gegenstände später für den nichtunternehmerischen Bereich entnommen oder verwendet, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor. <sup>3</sup>**Die Einschränkung des Vorsteuerabzugs bei Repräsentationsaufwendungen nach § 15 Abs. 1a UStG (vgl. Abschnitt 197) gilt auch für juristische Personen des öffentlichen Rechts.**

(2) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug entfällt, wenn sich der Umsatz auf den nichtunternehmerischen Bereich bezieht (z.B. Lieferungen von Büromaschinen für die öffentliche Verwaltung einer Stadtgemeinde). <sup>2</sup>Ein Kurort kann Spazier- und Wanderwege, die durch Widmung die Eigenschaft einer öffentlichen Straße erhalten haben, nicht seinem unternehmerischen Bereich zuordnen, der im Bereitstellen von „Einrichtungen des Fremdenverkehrs“ gegen Kurbeitrag besteht. <sup>3</sup>Die betreffende Gemeinde kann daher die ihr bei der Errichtung dieser Wege in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen (BFH-Urteil vom 26. 4. 1990, V R 166/84, BStBl II S. 799). <sup>4</sup>Werden die dem nichtunternehmerischen Bereich dienenden Gegenstände später in den unternehmerischen Bereich überführt oder dort verwendet, ist ein nachträglicher Vorsteuerabzug nicht zulässig.

#### Leistung für den unternehmerischen und den nicht unternehmerischen Bereich

(3) Wird ein Umsatz sowohl für den unternehmerischen als auch für den nichtunternehmerischen Bereich ausgeführt, ist wie folgt zu verfahren:

- <sup>1</sup>Bei dem Bezug vertretbarer Sachen sowie bei der Inanspruchnahme sonstiger Leistungen ist die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (z.B. bei einem gemeinsamen Bezug von Heizmaterial oder bei Inanspruchnahme eines Rechtsanwalts, der auf Grund eines einheitlichen Vertrages ständig Rechtsberatungen für beide Bereiche erbringt). <sup>2</sup>Maßgebend für die Aufteilung sind die Verhältnisse bei Ausführung des betreffenden Umsatzes an die juristische Person des öffentlichen Rechts.
- <sup>1</sup>Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug einheitlicher Gegenstände entfallen, sind in vollem Umfang abziehbar. <sup>2</sup>Zum Ausgleich unterliegt die Nutzung für den nichtunternehmerischen Bereich als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG der Steuer. <sup>3</sup>Das gilt auch, wenn der auf den nichtunternehmerischen Bereich entfallende Anteil der Verwendung überwiegt.

#### Materialbeschaffungsstellen

(4) <sup>1</sup>Juristische Personen des öffentlichen Rechts haben vielfach zentrale Stellen zur Beschaffung von Material für den unternehmerischen und den nichtunternehmerischen Bereich eingerichtet (z.B. für Büromaterial, Heizmittel). <sup>2</sup>Beim Bezug des Materials ist häufig noch nicht bekannt, in welchem Bereich es verwendet wird. <sup>3</sup>In diesen Fällen sind die Beschaffungsstellen dem unternehmerischen

Bereich zuzurechnen, sofern der auf diesen Bereich entfallende Anteil der Beschaffungen nicht unter 10 % der Gesamtbezüge liegt.<sup>4</sup> Gehören danach die Beschaffungsstellen zu dem unternehmerischen Bereich, kann für den Bezug des gesamten Materials der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden.<sup>5</sup> Die spätere Überführung von Gegenständen in den nichtunternehmerischen Bereich ist nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 **UStG** steuerpflichtig.<sup>6</sup> Eine spätere teilweise Verwendung im nichtunternehmerischen Bereich ist nach § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG zu versteuern (vgl. Absatz 3).<sup>7</sup> Für Gegenstände, die zwar im unternehmerischen Bereich verbleiben, aber dort zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, ist der Vorsteuerabzug beim Verlassen der Beschaffungsstelle rückgängig zu machen.<sup>8</sup> Ist die zentrale Beschaffungsstelle dem nichtunternehmerischen Bereich zuzurechnen, entfällt der Vorsteuerabzug für das von ihr bezogene Material in vollem Umfang, und zwar auch für Gegenstände, die später im unternehmerischen Bereich verwendet werden.

### **213. Vorsteuerabzug bei Überlassung von Gegenständen durch Gesellschafter an die Gesellschaft**

(1) <sup>1</sup>Erwirbt ein Gesellschafter, der bisher nur als Gesellschafter tätig ist, einen Gegenstand und überlässt er ihn der Gesellschaft entgeltlich zur Nutzung, wird er unternehmerisch tätig.<sup>2</sup> Er kann die ihm beim Erwerb des Gegenstands in Rechnung gestellte Steuer unter den übrigen Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschnitt 6 Abs. 7 Nr. 1).<sup>3</sup> Ein Abzug der auf den Erwerb des Gegenstands entfallenden Vorsteuer durch die Gesellschaft ist ausgeschlossen, weil der Gegenstand nicht für das Unternehmen der Gesellschaft geliefert worden ist.<sup>4</sup> Die Gesellschaft kann gegebenenfalls die Vorsteuern abziehen, die bei der Verwendung des Gegenstands in ihrem Unternehmen anfallen (z.B. der Gesellschaft in Rechnung gestellte Steuer für Reparaturen usw.).<sup>5</sup> Überlässt der Gesellschafter dagegen den Gegenstand unentgeltlich zur Nutzung, handelt er insoweit nicht als Unternehmer.<sup>6</sup> Das Gleiche gilt, wenn die Gebrauchsüberlassung einen auf Leistungsvereinigung gerichteten Vorgang darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 24. 8. 1994, XI R 74/93, BStBl 1995 II S. 150).<sup>7</sup> In diesen Fällen ist weder der Gesellschafter noch die Gesellschaft berechtigt, die dem Gesellschafter beim Erwerb des Gegenstands in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abzuziehen (vgl. auch BFH-Urteile vom 26. 1. 1984, V R 65/76, BStBl II S. 231, und vom 18. 3. 1988, V R 178/83, BStBl II S. 646, sowie BFH-Beschluss vom 9. 3. 1989, V B 48/88, BStBl II S. 580).

(2) <sup>1</sup>Ist ein Gesellschafter bereits als Unternehmer tätig und überlässt er der Gesellschaft einen Gegenstand seines Unternehmens zur Nutzung, kann er sowohl bei entgeltlicher als auch bei unentgeltlicher Überlassung die ihm bei der Anschaffung des überlassenen Gegenstands in Rechnung gestellte Steuer als Vorsteuer abziehen (vgl. Abschnitt 6 Abs. 7 Nr. 2).<sup>2</sup> Ein Vorsteuerabzug der Gesellschaft ist insoweit ausgeschlossen.

(3) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug nach den Absätzen 1 und 2 ist beim Gesellschafter nicht zulässig, wenn die Überlassung des Gegenstands nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Abzug ausschließt.<sup>2</sup> Ist der Überlassung eine Verwendung des Gegenstands im Unternehmen des Gesellschafters vorausgegangen, kann eine Vorsteueraufteilung oder eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 207).

#### **213a. Vorsteuerabzug aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Ausgabe von gesellschaftsrechtlichen Anteilen**

(1) <sup>1</sup>Eine Personengesellschaft erbringt bei Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage an diesen keinen steuerbaren und mithin auch keinen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfreien Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl II S. 1022).<sup>2</sup> Auch bei der Gründung einer Gesellschaft durch die ursprünglichen Gesellschafter liegt kein steuerbarer Umsatz der Gesellschaft an die Gesellschafter vor.<sup>3</sup> Die Ausgabe neuer Aktien zur Aufbringung von Kapital stellt keinen Umsatz dar, der in den Anwendungsbereich von Artikel 2 Abs. 1 MwStSystRL fällt.<sup>4</sup> Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Ausgabe der Aktien durch den Unternehmer im Rahmen einer Börseneinführung erfolgt oder von einem nicht börsennotierten Unternehmen ausgeführt wird (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357).

(2) Beim Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Ausgabe gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen gegen Bareinlage stehen, ist zu beachten, dass Voraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG u.a. ist, dass der Unternehmer eine Leistung für sein Unternehmen von einem anderen Unternehmer bezogen hat und die

Eingangsleistung nicht mit Umsätzen im Zusammenhang steht, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ausschließen.

(3) Da die unternehmerische Tätigkeit mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden beginnt, wenn die spätere Ausführung entgeltlicher Leistungen beabsichtigt ist (vgl. Abschnitt 19 Abs. 1 Satz 1), können auch Beratungsleistungen im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft und der Aufnahme von Gesellschaftern für das Unternehmen der Gesellschaft bezogen werden.

(4) <sup>1</sup>Das Recht auf Vorsteuerabzug aus den bezogenen Lieferungen und sonstigen Leistungen ist nur gegeben, wenn die hierfür getätigten Aufwendungen zu den Kostenelementen der „versteuerten“, zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357). <sup>2</sup>In den Fällen der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder der Ausgabe neuer Aktien ist diese Voraussetzung ungeachtet der Nichtsteuerbarkeit dieser Vorgänge vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 26. 5. 2005, a.a.O., für die mit den Vorgängen im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen erfüllt, wenn

1. die Aufnahme des Gesellschafters oder die Ausgabe neuer Aktien erfolgte, um das Kapital des Unternehmers zugunsten seiner wirtschaftlichen Tätigkeit im Allgemeinen zu stärken, und
2. die Kosten der Leistungen, die der Unternehmer in diesem Zusammenhang bezogen hat, Teil seiner allgemeinen Kosten sind und somit zu den Preiselementen seiner Produkte gehören.

(5) <sup>1</sup>Kosten für die Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder die Ausgabe neuer Aktien, die zu den allgemeinen Kosten des Unternehmers gehören, hängen somit grundsätzlich direkt und unmittelbar mit dessen wirtschaftlicher Tätigkeit zusammen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Aufwendungen des Unternehmers, die mit seiner rechtlichen Beratung im Zusammenhang mit der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit oder mit einem Unternehmenskonzept entstehen.

(6) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug ist nach den allgemeinen Grundsätzen des § 15 UStG zu gewähren. <sup>2</sup>In Bezug auf die mit der Ausgabe der Beteiligungen entstandenen Kosten ist daher hinsichtlich der Berechtigung zum Vorsteuerabzug Folgendes zu beachten:

1. <sup>1</sup>Dient die Ausgabe der Beteiligung der allgemeinen wirtschaftlichen Stärkung des Unternehmens und sind die dabei entstandenen Kosten zu Preisbestandteilen der Ausgangsumsätze geworden, gehören die Aufwendungen zu den allgemeinen Kosten, für die sich der Vorsteuerabzug nach den Verhältnissen des Besteuerungszeitraums des Leistungsbezugs bestimmt. <sup>2</sup>Führt der Unternehmer nicht ausschließlich zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze aus, sind die abziehbaren Vorsteuern aus den im Zusammenhang mit der Gründung einer Gesellschaft, der Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage oder die Ausgabe neuer Aktien im Zusammenhang stehenden Aufwendungen nach § 15 Abs. 4 UStG zu ermitteln (vgl. Abschnitt 208).
2. <sup>1</sup>Dienen die aus der Ausgabe der Beteiligungen zugeflossenen Mittel hingegen der Erweiterung oder Stärkung eines bestimmten Geschäftsbetriebs und sind die dabei entstandenen Kosten zu Preisbestandteilen nur bestimmter Ausgangsumsätze geworden (z.B. konkretes, aus dem Prospekt zur Ausgabe der Anteile ersichtliches Projekt), ist auf die insoweit beabsichtigte Verwendung abzustellen. <sup>2</sup>Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs für den Besteuerungszeitraum der Verwendung beabsichtigten Ausgangsumsätze (siehe BFH-Urteil vom 8. 3. 2001, V R 24/98, BStBI 2003 II S. 430).
3. <sup>1</sup>Soweit das durch die Ausgabe von Beteiligungen beschaffte Kapital dem nichtunternehmerischen Bereich zufließt (z.B. Kapitalerhöhung durch eine Finanzholding), ist ein Vorsteuerabzug aus den damit verbundenen Aufwendungen nicht zulässig. <sup>2</sup>In den Fällen, in denen eine Gesellschaft neben dem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhält, und in denen die Mittel aus der Ausgabe der Beteiligung nicht ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zufließen, sind die aus den mit der Ausgabe der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen angefallenen Vorsteuerbeträge nach Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 1 aufzuteilen.

(7) <sup>1</sup>Die Grundsätze dieses Abschnitts sind in den Fällen der Ausgabe von Beteiligungen gegen Sacheinlage sinngemäß anzuwenden. <sup>2</sup>Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Ausgabe von Beteiligungen gegen Sacheinlage beim einbringenden Gesellschafter vgl. BFH-Urteil vom 13. 11. 2003, V R 79/01, BStBI 2004 II S. 375.

### 213b. Vorsteuerabzug im Zusammenhang mit dem Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen

<sup>1</sup>Wird ein Anteilseigner (insbesondere auch eine Holding) beim Erwerb einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung als Unternehmer tätig (vgl. Abschnitt 18 Abs. 2), muss er die Beteiligung seinem Unternehmen zuordnen. <sup>2</sup>Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. <sup>3</sup>Hält der Unternehmer (z.B. eine gemischte Holding) daneben auch gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die sowohl für den unternehmerischen Bereich als auch für den nichtunternehmerischen Bereich bezogen werden (z.B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten, usw.), für Zwecke des Vorsteuerabzugs aufzuteilen (Abschnitt 192 Abs. 21).

Zu § 15a UStG  
(§§ 44 und 45 UStDV)

### 214. Anwendungsgrundsätze

(1) <sup>1</sup>Nach § 15 UStG entsteht das Recht auf Vorsteuerabzug bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (vgl. Abschnitt 203) oder im Fall der Voraus- oder Anzahlung im Zeitpunkt der Zahlung. <sup>2</sup>Ändern sich bei den in Abs. 2 genannten Berichtigungsobjekten die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist der Vorsteuerabzug zu berichtigen, wenn die Grenzen des § 44 UStDV überschritten werden (vgl. Abschnitt 218). <sup>3</sup>Durch § 15a UStG wird der Vorsteuerabzug so berichtigt, dass er den tatsächlichen Verhältnissen bei der Verwendung des Wirtschaftsguts oder der sonstigen Leistung entspricht. <sup>4</sup>Als Wirtschaftsgüter im Sinne des § 15a UStG gelten die Gegenstände, an denen nach § 3 Abs. 1 UStG die Verfügungsmacht verschafft werden kann. <sup>5</sup>Gegenstände im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG sind körperliche Gegenstände, Sachgesamtheiten und solche Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden (Abschnitt 24 Abs. 1 Sätze 1 und 2). <sup>6</sup>Wird das Wirtschaftsgut bzw. die sonstige Leistung nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet, kommt es auf die tatsächlichen Verwendungsverhältnisse während des gesamten im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraums an. <sup>7</sup>Der Ausgleich des Vorsteuerabzugs ist grundsätzlich bei der Steuerfestsetzung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem sich die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen geändert haben (vgl. jedoch Abschnitt 218).

(2) Berichtigungsobjekte im Sinne des § 15a UStG sind:

1. Wirtschaftsgüter, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 1 UStG)

<sup>1</sup>Das sind in der Regel die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich abnutzbares oder nicht abnutzbares (z.B. Grund und Boden) Anlagevermögen darstellen oder - sofern sie nicht zu einem Betriebsvermögen gehören - als entsprechende Wirtschaftsgüter anzusehen sind. <sup>2</sup>Dies können auch immaterielle Wirtschaftsgüter, die Gegenstand einer Lieferung sind (z.B. bestimmte Computerprogramme, Firmenwert oder Mietereinbauten im Sinne des BMF-Schreibens vom 15. 1. 1976, BStBI I S. 66), sein.

2. Wirtschaftsgüter, die nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden (§ 15a Abs. 2 UStG)

<sup>1</sup>Das sind im Wesentlichen die Wirtschaftsgüter, die ertragsteuerrechtlich Umlaufvermögen darstellen, wie z.B. die zur Veräußerung oder Verarbeitung bestimmten Wirtschaftsgüter. <sup>2</sup>Ertragsteuerrechtliches Anlagevermögen kann ebenfalls betroffen sein, wenn es veräußert oder entnommen wird, bevor es zu anderen Verwendungsumsätzen gekommen ist.

3. Nachträglich in ein Wirtschaftsgut eingehende Gegenstände, wenn diese Gegenstände dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verlieren (§ 15a Abs. 3 UStG)

<sup>1</sup>Das ist der Fall, wenn diese Gegenstände nicht selbstständig nutzbar sind und mit dem Wirtschaftsgut in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen.

<sup>2</sup>Auf eine Werterhöhung bei dem Wirtschaftsgut, in das die Gegenstände eingehen, kommt es nicht an. <sup>3</sup>Kein Gegenstand im Sinne des § 15a Abs. 3 UStG ist ein Gegenstand, der abtrennbar ist, seine körperliche oder wirtschaftliche Eigenart behält und damit ein selbstständiges Wirtschaftsgut bleibt. <sup>4</sup>Werden im Rahmen einer Maßnahme mehrere Gegenstände in ein Wirtschaftsgut eingefügt bzw. sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut ausgeführt, sind diese Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. <sup>5</sup>Bei der Bestimmung der 1 000 €-Grenze nach § 44 Abs. 1 UStDV ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung des durch die Zusammenfassung entstandenen Berichtigungsobjekts entfallen.

#### 4. Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut (§ 15a Abs. 3 UStG)

<sup>1</sup>Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. <sup>2</sup>Maßnahmen, die lediglich der Werterhaltung dienen, fallen demnach auch unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. <sup>3</sup>Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht werden. <sup>4</sup>Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dann nicht wirtschaftlich verbraucht, wenn ihr über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit inne wohnt. <sup>5</sup>Zur Zusammenfassung bei der Ausführung mehrerer Leistungen im Rahmen einer Maßnahme siehe Nr. 3.

#### 5. Sonstige Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 Satz 1 UStG fallen (§ 15a Abs. 4 UStG)

<sup>1</sup>Dies sind solche sonstigen Leistungen, die nicht an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. <sup>2</sup>Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist auf solche sonstigen Leistungen beschränkt, für die in der Steuerbilanz ein Aktivposten gebildet werden müsste. <sup>3</sup>Dies gilt jedoch nicht, soweit es sich um sonstige Leistungen handelt, für die der Leistungsempfänger bereits für einen Zeitraum vor Ausführung der sonstigen Leistung den Vorsteuerabzug vornehmen konnte (Voraus- und Anzahlung). <sup>4</sup>Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 AO tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist.

#### 6. Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten (§ 15a Abs. 6 UStG)

<sup>1</sup>Der Begriff der nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist nach den für das Einkommensteuerrecht geltenden Grundsätzen abzugrenzen. <sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass die nachträglichen Aufwendungen für Berichtigungsobjekte nach § 15a Abs. 1 bis 4 UStG angefallen sind. <sup>3</sup>Aufwendungen, die ertragsteuerrechtlich Erhaltungsaufwand sind, unterliegen der Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG.

(3) <sup>1</sup>Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die in Absatz 2 bezeichneten Berichtigungsobjekte entfallen. <sup>2</sup>Dabei ist ein prozentuales Verhältnis des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt zu Grunde zu legen.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer errichtet ein Bürogebäude. <sup>2</sup>Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 150 000 € und 02 450 000 € (insgesamt 600 000 €). <sup>3</sup>Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (Investitionsphase) auf 150 000 €, da der Unternehmer im Jahr 01 beabsichtigte, das Gebäude zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden, während er im Jahr 02 beabsichtigte, das Gebäude nach der Fertigstellung zu 0 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden. <sup>4</sup>Diese Verwendungsabsicht wurde durch den Unternehmer jeweils schlüssig dargelegt.

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 600 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 150 000 €

Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt, das für eine Berichtigung nach § 15a UStG maßgebend ist:  

$$150\,000\text{ €} : 600\,000\text{ €} = 25\%$$

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U schließt mit dem Fahrzeughändler H im Januar 01 einen Vertrag über die Lieferung eines Pkw ab. <sup>2</sup>Der Pkw soll im Juli 01 geliefert werden. <sup>3</sup>U leistet bei



Vertragsschluss eine Anzahlung i.H.v. 20 000 € zzgl. 3 800 € Umsatzsteuer. <sup>4</sup>Bei Lieferung des Pkw im Juli 01 leistet U die Restzahlung von 60 000 € zzgl. 11 400 € Umsatzsteuer. <sup>5</sup>Im Zeitpunkt der Anzahlung beabsichtigte U, den Pkw ausschließlich zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zu nutzen. <sup>6</sup>U kann die Verwendungsabsicht durch entsprechende Unterlagen nachweisen. <sup>7</sup>Im Zeitpunkt der Lieferung steht hingegen fest, dass U den Pkw nunmehr ausschließlich zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen verwenden will.

<sup>8</sup>U steht aus der Anzahlung der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu, da er im Zeitpunkt der Anzahlung beabsichtigte, den Pkw für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze zu nutzen. <sup>9</sup>Für die Restzahlung hingegen steht U der Vorsteuerabzug nicht zu.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 15 200 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 3 800 €

Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt, das für eine Berichtigung nach § 15a UStG maßgebend ist:  

$$3\,800\text{ €} : 15\,200\text{ €} = 25\%$$

(4) In die Vorsteuerberichtigung sind alle Vorsteuerbeträge einzubeziehen ohne Rücksicht auf besondere ertragsteuerrechtliche Regelungen, z.B. sofort absetzbare Beträge oder Zuschüsse, die der Unternehmer erfolgsneutral behandelt, oder AfA, die auf die Zeit bis zur tatsächlichen Verwendung entfällt.

(5) <sup>1</sup>Führt die Berichtigung nach § 15a UStG zu einem erstmaligen Vorsteuerabzug, weil der Vorsteuerabzug beim Leistungsbezug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen war, dürfen nur die Vorsteuerbeträge angesetzt werden, für die die allgemeinen Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG vorliegen. <sup>2</sup>Daher sind in diesen Fällen Vorsteuerbeträge, für die der Abzug zu versagen ist, weil keine ordnungsgemäße Rechnung oder kein zollamtlicher Einfuhrbeleg vorliegt, von der Berichtigung ausgenommen. <sup>3</sup>Zur Frage, wie zu verfahren ist, wenn die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG erst nachträglich eintreten oder sich nachträglich ändern, vgl. Abschnitt 217 Abs. 2.

(6) <sup>1</sup>Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist nur möglich, wenn und soweit die bezogenen Leistungen im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dem Unternehmen zugeordnet wurden. <sup>2</sup>§ 15a UStG ist daher insbesondere nicht anzuwenden, wenn

1. ein Nichtunternehmer Leistungen bezieht und diese später unternehmerisch verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 2. 6. 2005, C-378/02, EuGHE I S. 4685),
2. der Unternehmer ein Wirtschaftsgut oder eine sonstige Leistung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs seinem nichtunternehmerischen Bereich zuordnet (Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 2) und das Wirtschaftsgut oder die sonstige Leistung später für unternehmerische Zwecke verwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 11. 7. 1991, C-97/90, EuGHE I S. 730),
3. an einem Wirtschaftsgut, das nicht dem Unternehmen zugeordnet wurde, eine Leistung im Sinne des § 15a Abs. 3 UStG ausgeführt wird, die ebenfalls nicht für das Unternehmen bezogen wird, und das Wirtschaftsgut später unternehmerisch verwendet wird,
4. nichtunternehmerisch genutzte Gebäudeteile als separater Gegenstand beim Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet und später unternehmerisch genutzt werden (z.B. bei Umwandlung bisheriger Wohnräume in Büroräume) oder
5. der Unternehmer einen bezogenen Gegenstand zunächst zu weniger als 10 % für sein Unternehmen nutzt und die Leistung deshalb nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG als nicht für sein Unternehmen ausgeführt gilt und diese Grenze später überschritten wird.

## 215. Änderung der Verhältnisse

(1) <sup>1</sup>Verwendung im Sinne des § 15a UStG ist die tatsächliche Nutzung des **Berichtigungsobjekts zur Erzielung von Umsätzen**. <sup>2</sup>Als Verwendung sind auch die Veräußerung und die unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2. 10. 1986, V R 91/78, BStBl 1987 II S. 44). <sup>3</sup>Unter Veräußerung ist sowohl die Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG, z.B. auch die Verwertung in der Zwangsvollstreckung, als auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter zu verstehen. <sup>4</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass das Wirtschaftsgut im Zeitpunkt dieser Umsätze objektiv noch verwendungsfähig ist.

(2) <sup>1</sup>Für die Frage, ob eine Änderung der Verhältnisse vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug entscheidend. <sup>2</sup>Für den ursprünglichen Vorsteuerabzug ist die Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs entscheidend, im Fall der Anzahlung oder Vorauszahlung die im Zeitpunkt der Anzahlung oder Vorauszahlung gegebene Verwendungsabsicht (Abschnitt 203 Abs. 1). <sup>3</sup>Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG liegt z.B. vor,

1. wenn sich auf Grund der tatsächlichen Verwendung nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ein höherer oder niedrigerer Vorsteuerabzug im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug ergibt, z.B.
  - a) wenn der Unternehmer ein Berichtigungsobjekt innerhalb des Unternehmens für Ausgangsumsätze nutzt, welche den Vorsteuerabzug anders als ursprünglich ausschließen oder zulassen,
  - b) wenn der Unternehmer einen ursprünglich ausgeübten Verzicht auf eine Steuerbefreiung (§ 9 UStG) später nicht fortführt, oder
  - c) wenn sich das prozentuale Verhältnis ändert, nach dem die abziehbaren Vorsteuern ursprünglich nach § 15 Abs. 4 UStG aufgeteilt worden sind;
2. wenn das Wirtschaftsgut veräußert oder entnommen wird und dieser Umsatz hinsichtlich des Vorsteuerabzugs anders zu beurteilen ist als der ursprüngliche Vorsteuerabzug (§ 15a Abs. 8 UStG);
3. wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss;
4. wenn der Unternehmer von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt übergeht (§ 15a Abs. 7 UStG), ohne dass sich die Nutzung der Wirtschaftsgüter oder sonstigen Leistungen selbst geändert haben muss (zur Vorsteuerberichtigung bei Wirtschaftsgütern, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) eingesetzt werden, und zum Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG oder umgekehrt siehe Abschnitt 217e Abs. 4 ff.);
5. wenn sich eine Rechtsänderung nach dem Leistungsbezug auf die Beurteilung des Vorsteuerabzugs auswirkt, z.B. bei Wegfall oder Einführung einer den Vorsteuerabzug ausschließenden Steuerbefreiung (vgl. BFH-Urteil vom 14. 5. 1992, V R 79/87, BStBl II S. 983);
6. wenn sich die rechtliche Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs später als unzutreffend erweist, sofern die Steuerfestsetzung für das Jahr des Leistungsbezugs bestandskräftig und unabänderbar ist (Abschnitt 217 Abs. 3).

(3) Eine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG stellt keine Änderung der Verhältnisse dar, weil der Erwerber an die Stelle des Veräußerers tritt (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG).

#### **Besonderheiten bei der Änderung der Verhältnisse bei Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden**

(4) Ändern sich im Laufe eines Kalenderjahres die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen, ist maßgebend, wie das Wirtschaftsgut während des gesamten Kalenderjahres verwendet wird.

#### **Beispiel:**

<sup>1</sup>Ein Unternehmer erwirbt am 1. 3. 01 eine Maschine. <sup>2</sup>Er beabsichtigt, sie bis zum 30. 6. 01 nur zur Ausführung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen und ab 1. 7. 01 ausschließlich zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu verwenden. <sup>3</sup>Am 1. 10. 03 veräußert der Unternehmer die Maschine steuerpflichtig.

<sup>4</sup>Im Jahr 01 kann der Unternehmer im Zeitpunkt des Leistungsbezuges 40 % der auf die Anschaffung der Maschine entfallenden Vorsteuern abziehen (von den 10 Monaten des Jahres 01 soll die Maschine 4 Monate, d.h. zu 40 %, für zum Vorsteuerabzug berechtigende und 6 Monate, d.h. zu 60 %, für den Vorsteuerabzug ausschließende Umsätze verwendet werden). <sup>5</sup>Da die Maschine im Jahr 01 planmäßig verwendet wurde, ist der Vorsteuerabzug nicht zu berichtigen.

<sup>6</sup>Im Jahr 02 wird die Maschine nur für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. <sup>7</sup>Damit liegt eine Änderung der Verhältnisse um 40 Prozentpunkte vor. <sup>8</sup>Der Unternehmer muss die Vorsteuern entsprechend an das Finanzamt zurückzahlen.

<sup>9</sup>Im Jahr 03 wird die Maschine 9 Monate für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug ausschließen. <sup>10</sup>Die **steuerpflichtige** Veräußerung am 1. 10. 03 ist so zu behandeln, als ob die Maschine vom 1. 10. bis 31. 12. für zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze verwendet worden wäre. <sup>11</sup>Auf das ganze Kalenderjahr bezogen sind 25 % der Vorsteuern abziehbar (**von den 12 Monaten des Jahres 03 berechtigt die Verwendung in 3 Monaten zum Vorsteuerabzug**). <sup>12</sup>Gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug haben sich somit die Verhältnisse um 15 Prozentpunkte **zu Lasten** geändert. <sup>13</sup>Der Unternehmer muss die Vorsteuern entsprechend an das Finanzamt zurückzahlen.

<sup>14</sup>Für die restlichen Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums ist die Veräußerung ebenfalls wie eine Verwendung für **zu 100 %** zum Vorsteuerabzug berechtigte Umsätze anzusehen. <sup>15</sup>Die Änderung der Verhältnisse gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug beträgt somit für diese Kalenderjahre jeweils 60 Prozentpunkte. <sup>16</sup>Der Unternehmer hat einen entsprechenden nachträglichen Vorsteuerabzug (zum Berichtigungsverfahren in diesem Fall vgl. Abschnitt 218 Abs. 5).

(5) Bei bebauten und unbebauten Grundstücken **können sich die Verhältnisse insbesondere** in folgenden Fällen **ändern**:

1. Nutzungsänderungen, insbesondere durch
  - a) Übergang von einer durch Option nach § 9 UStG steuerpflichtigen Vermietung zu einer nach § 4 Nr. 12 **Satz 1 Buchstabe a** UStG steuerfreien Vermietung **oder umgekehrt**,
  - b) **Übergang von der** Verwendung eigengewerblich genutzter Räume, **die zur Erzielung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet werden**, zu einer nach § 4 Nr. 12 **Satz 1 Buchstabe a** UStG steuerfreien Vermietung **oder umgekehrt**,
  - c) Übergang von einer steuerfreien Vermietung nach Artikel 67 Abs. 3 NATO-ZAbk zu einer nach § 4 Nr. 12 **Satz 1 Buchstabe a** UStG steuerfreien Vermietung **oder umgekehrt**,
  - d) Änderung des Vorsteueraufteilungsschlüssels bei Grundstücken, die sowohl zur Ausführung von Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, als auch für Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, verwendet werden (vgl. Abschnitte 207, 208 und 217 Abs. 2);
2. Veräußerungen, die nicht als Geschäftsveräußerungen im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG anzusehen sind, insbesondere
  - a) nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfreie Veräußerung ganz oder teilweise eigengewerblich **und vorsteuerunschädlich** genutzter, **ursprünglich** steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke (vgl. auch Absatz 1),
  - b) durch wirksame Option nach § 9 UStG steuerpflichtige Veräußerung **ursprünglich** ganz oder teilweise nach § 4 Nr. 12 **Satz 1 Buchstabe a** UStG steuerfrei vermieteter Grundstücke,
  - c) **die entgeltliche Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem ursprünglich teilweise steuerfrei vermieteten Grundstück auf einen Familienangehörigen, wenn die Teiloption beim Verkauf nicht in dem Verhältnis der bisherigen Nutzung ausgeübt wird (vgl. Abschnitt 148 Abs. 6);**
3. unentgeltliche Wertabgaben, **die nicht im Rahmen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG erfolgen, und die steuerfrei sind, weil der Unternehmer das Grundstück vor dem 1. 7. 2004 angeschafft oder hergestellt hat**, insbesondere
  - a) unentgeltliche Übertragung ganz oder teilweise eigengewerblich **vorsteuerunschädlich** genutzter, **ursprünglich** steuerpflichtig vermieteter oder auf Grund des Artikels 67 Abs. 3 NATO-ZAbk steuerfrei vermieteter Grundstücke, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 25. 6. 1987, V R 92/78, BStBl II S. 655),
  - b) unentgeltliche Nießbrauchsbestellung an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 16. 9. 1987, X R 51/81, BStBl 1988 II S. 205),
  - c) unentgeltliche Übertragung des Miteigentumsanteils an einem entsprechend genutzten Grundstück, z.B. an Familienangehörige (vgl. BFH-Urteil vom 27. 4. 1994, XI R 85/92, BStBl 1995 II S. 30).

(6) <sup>1</sup>Die **Lieferung eines Gegenstands (Verschaffung der Verfügungsmacht)** setzt die **Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag voraus**. <sup>2</sup>Die **Verfügungsmacht an einem**

Mietgrundstück ist mangels Ertragsübergangs noch nicht verschafft, solange der Lieferer dieses auf Grund seines Eigentums wie bislang für Vermietungsumsätze verwendet. <sup>3</sup>Das gilt auch für eine unentgeltliche Lieferung des Mietwohngrundstücks. <sup>4</sup>Solange die Verfügungsmacht nicht übergegangen ist, liegen keine unentgeltliche Wertabgabe und keine durch sie verursachte Änderung der Verwendungsverhältnisse im Sinne des § 15a UStG vor (BFH-Urteil vom 18. 11. 1999, V R 13/99, BStBl 2000 II S. 153).

(7) <sup>1</sup>Steht ein Gebäude im Anschluss an seine erstmalige Verwendung für eine bestimmte Zeit ganz oder teilweise leer, ist bis zur tatsächlichen erneuten Verwendung des Wirtschaftsgutes anhand der Verwendungsabsicht (vgl. Abschnitt 203) zu entscheiden, ob sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse ändern. <sup>2</sup>Keine Änderung der Verhältnisse liegt dabei vor, wenn im Anschluss an eine zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung auch künftig zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze ausgeführt werden sollen (vgl. BFH-Urteil vom 25. 4. 2002, V R 58/00, BStBl 2003 II S. 435). <sup>3</sup>Dagegen kann die Änderung der Verwendungsabsicht oder die spätere tatsächliche Verwendung zu Vorsteuerberichtigung führen.

(8) **Veräußerung und unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG eines Wirtschaftsguts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, nach Beginn des nach § 15a Abs. 1 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums sind so anzusehen, als ob das Wirtschaftsgut bis zum Ablauf des maßgeblichen Berichtigungszeitraums (vgl. Abschnitt 216) entsprechend der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung dieser Umsätze weiterhin innerhalb des Unternehmens verwendet worden wäre.**

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Betriebsgrundstück, das vom 1. 1. 01 bis zum 31. 10. 01 innerhalb des Unternehmens zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet worden ist, wird am 1. 11. 01 nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei veräußert.

<sup>2</sup>Für die Berichtigung ist die Veräußerung so anzusehen, als ob das Grundstück ab dem Zeitpunkt der Veräußerung bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums nur noch zur Ausführung von Umsätzen verwendet würde, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

<sup>3</sup>Entsprechendes gilt bei einer steuerfreien unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG.

## 216. Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG

### Beginn und Dauer des Berichtigungszeitraums

(1) <sup>1</sup>Der Zeitraum, für den eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen ist, beträgt grundsätzlich volle fünf Jahre ab dem Beginn der erstmaligen tatsächlichen Verwendung. <sup>2</sup>Er verlängert sich für die in § 15a Abs. 1 Satz 2 UStG bezeichneten Wirtschaftsgüter auf volle zehn Jahre. <sup>3</sup>Bei Wirtschaftsgütern mit einer kürzeren Verwendungsdauer ist der entsprechend kürzere Berichtigungszeitraum anzusetzen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). <sup>4</sup>Ob von einer kürzeren Verwendungsdauer auszugehen ist, beurteilt sich nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen für das Wirtschaftsgut anzusetzen ist. <sup>5</sup>**§ 45 UStDV ist zur Ermittlung des Beginns des Berichtigungszeitraums analog anzuwenden (vgl. Absatz 6).**

(2) <sup>1</sup>Wird ein Wirtschaftsgut, z.B. ein Gebäude, bereits entsprechend dem Baufortschritt verwendet, noch bevor es insgesamt fertig gestellt ist, ist für jeden gesondert in Verwendung genommenen Teil des Wirtschaftsguts ein besonderer Berichtigungszeitraum anzunehmen. <sup>2</sup>Diese Berichtigungszeiträume beginnen jeweils zu dem Zeitpunkt, zu dem der einzelne Teil des Wirtschaftsguts erstmalig verwendet wird. <sup>3</sup>Der einzelnen Berichtigung sind jeweils die Vorsteuerbeträge zu Grunde zu legen, die auf den entsprechenden Teil des Wirtschaftsguts entfallen. <sup>4</sup>Wird dagegen ein fertiges Wirtschaftsgut nur teilweise gebraucht oder, gemessen an seiner Einsatzmöglichkeit, nicht voll genutzt, besteht ein einheitlicher Berichtigungszeitraum für das ganze Wirtschaftsgut, der mit dessen erstmaliger Verwendung beginnt. <sup>5</sup>**Dabei ist für die nicht genutzten Teile des Wirtschaftsguts (z.B. eines Gebäudes) die Verwendungsabsicht maßgebend.**

(3) <sup>1</sup>Steht ein Gebäude vor der erstmaligen Verwendung leer, beginnt der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG erst mit der erstmaligen tatsächlichen Verwendung.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Ein Unternehmer errichtet ein Bürogebäude. <sup>2</sup>Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 100 000 € und 02 300 000 € (insgesamt 400 000 €). <sup>3</sup>Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung auf 100 000 €, da der Unternehmer im Jahr 01 beabsichtigte und dies schlüssig dargelegt hat, das Gebäude nach Fertigstellung zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden, während er im Jahr 02 beabsichtigte, das Gebäude nach Fertigstellung zu 0 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Zwecke zu verwenden. <sup>4</sup>Das Gebäude steht nach der Investitionsphase ein Jahr leer (Jahr 03). <sup>5</sup>Ab dem Jahr 04 wird das Gebäude zu 100 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 400 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 100 000 € (25 % von 400 000 €).

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 04

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 13

ab Jahr 04: 100 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 04: 75 Prozentpunkte (100 % statt 25 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(400 000 € / 10 Jahre = 40 000 € pro Jahr)

ab Jahr 04: jährlich 30 000 € (40 000 € x 75 %) nachträglicher Vorsteuererstattungsanspruch

<sup>2</sup>Auch für Leistungsbezüge während des Leerstands vor der erstmaligen Verwendung richtet sich der Vorsteuerabzug nach der im Zeitpunkt des jeweiligen Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht (vgl. Abschnitt 203).

(4) Wird ein dem Unternehmen zugeordnetes Wirtschaftsgut zunächst unentgeltlich überlassen, beginnt der Berichtigungszeitraum mit der unentgeltlichen Überlassung, unabhängig davon, ob die unentgeltliche Überlassung zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe führt.

**Ende des Berichtigungszeitraums**

(5) Endet der maßgebliche Berichtigungszeitraum während eines Kalenderjahres, sind nur die Verhältnisse zu berücksichtigen, die bis zum Ablauf dieses Zeitraums eingetreten sind.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Der Berichtigungszeitraum für ein Wirtschaftsgut endet am 31. 8. 01. <sup>2</sup>In diesem Kalenderjahr hat der Unternehmer das Wirtschaftsgut bis zum 30. 6. nur zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze und vom 1. 7. bis zum 9. 10. ausschließlich zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet. <sup>3</sup>Am 10. 10. 01 veräußert er das Wirtschaftsgut steuerpflichtig.

<sup>4</sup>Bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs für das Jahr 01 sind nur die Verhältnisse bis zum 31. 8. zu berücksichtigen. <sup>5</sup>Da das Wirtschaftsgut in diesem Zeitraum 6 Monate für zum Vorsteuerabzug berechtigende und 2 Monate für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwendet wurde, sind 25 % des auf das Jahr 01 entfallenden Vorsteueranteils nicht abziehbar.

<sup>6</sup>Die auf die Zeit ab 1. 9. 01 entfallende Verwendung und die Veräußerung liegen außerhalb des Berichtigungszeitraums und bleiben deshalb bei der Prüfung, inwieweit eine Änderung der Verhältnisse gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug vorliegt, außer Betracht.

(6) Endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalendermonats, ist das für die Berichtigung maßgebliche Ende nach § 45 UStDV zu ermitteln.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Unternehmer U hat am 10. 1. 01 eine Maschine angeschafft, die er zunächst wie geplant ab diesem Zeitpunkt zu 90 % zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen und zu 10 % zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen

verwendet. <sup>2</sup>Die Vorsteuern aus der Anschaffung betragen 80 000 €. <sup>3</sup>Ab dem 1. 8. 01 nutzt U die Maschine nur noch zu 10 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 80 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 72 000 € (90 % von 80 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 10. 1. 01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 01 bis 31. 12. 05 (nach § 45 UStDV bleibt der Januar 06 für die Berichtigung unberücksichtigt, da der Berichtigungszeitraum vor dem 16. 1. 06 endet; entsprechend beginnt der Berichtigungszeitraum dann mit dem 1. 1. 01)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01	Nutzung Januar bis Juli 01	7 x 90 % = 630
	Nutzung August bis Dezember 01	<u>5 x 10 % = 50</u>

680 : 12 Monate = 56,7

Änderung der Verhältnisse:

Jahr 01: 33,3 Prozentpunkte (56,7 % statt 90 %)

ab Jahr 02: jeweils 80 Prozentpunkte (10 % statt 90 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(80 000 € / 5 Jahre = 16 000 € pro Jahr)

Jahr 01 = ./. 5 328 € (16 000 € x 33,3 %)

ab Jahr 02 jeweils = ./. 12 800 € (16 000 € x 80 %)

#### Beispiel 2:

wie Beispiel 1, nur Anschaffung und Verwendungsbeginn der Maschine am 20. 1. 01.

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 80 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt): 72 000 € (90 % von 80 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 20. 1. 01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 2. 01 bis 31. 1. 06 (nach § 45 UStDV ist der Januar 06 für die Berichtigung voll zu berücksichtigen, da der Berichtigungszeitraum nach dem 15. 1. 06 endet; entsprechend beginnt der Berichtigungszeitraum dann mit dem 1. 2. 01)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01	Nutzung Februar bis Juli 01	6 x 90 = 540
	Nutzung August bis Dezember 01	<u>5 x 10 = 50</u>

590 : 11 Monate = 53,6

Änderung der Verhältnisse:

Jahr 01: 36,4 Prozentpunkte (53,6 % statt 90 %)

ab Jahr 02: jeweils 80 Prozentpunkte (10 % statt 90 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(80 000 € / 5 Jahre = 16 000 € pro Jahr)

Jahr 01 = ./. 5 338 € (16 000 € x 36,4 % x 11/12)

Jahre 02 bis 05 jeweils = ./. 12 800 € (16 000 € x 80 %)

Jahr 06 = ./. 1 066 € (16 000 € x 80 % x 1/12)

(7) <sup>1</sup>Kann ein Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraums wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, endet damit der Berichtigungszeitraum. <sup>2</sup>Das gilt auch für die Berichtigungszeiträume, die für eventuell angefallene nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestehen. <sup>3</sup>Eine Veräußerung des nicht mehr verwendungsfähigen Wirtschaftsguts als Altmaterial bleibt für die Berichtigung des Vorsteuerabzuges unberücksichtigt.

(8) <sup>1</sup>Wird das Wirtschaftsgut vor Ablauf des Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert, verkürzt sich hierdurch der Berichtigungszeitraum nicht. <sup>2</sup>Zur Änderung der Verhältnisse in diesen Fällen vgl. Abschnitt 215 Abs. 8.

### 217. Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG

(1) <sup>1</sup>Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist jeweils für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem sich die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse geändert haben (vgl. Abschnitt 215). <sup>2</sup>Dabei sind die Vereinfachungsregelungen des § 44 UStDV zu beachten (vgl. Abschnitt 218). <sup>3</sup>Weicht die tatsächliche Verwendung von den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen ab, wird die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nicht durch eine Änderung der Steuerfestsetzung des Jahres der Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs nach den Vorschriften der AO, sondern verteilt auf den Berichtigungszeitraum von 5 bzw. 10 Jahren pro rata temporis vorgenommen. <sup>4</sup>Dabei ist für jedes Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums von den in § 15a Abs. 5 UStG bezeichneten Anteilen der Vorsteuerbeträge auszugehen. <sup>5</sup>Beginnt oder endet der Berichtigungszeitraum innerhalb eines Kalenderjahres, ist für diese Kalenderjahre jeweils nicht der volle Jahresanteil der Vorsteuerbeträge, sondern nur der Anteil anzusetzen, der den jeweiligen Kalendermonaten entspricht.

Beispiel:

<sup>1</sup>Auf ein Wirtschaftsgut mit einem Berichtigungszeitraum von 5 Jahren entfällt eine Vorsteuer von insgesamt 5 000 €. <sup>2</sup>Der Berichtigungszeitraum beginnt am 1. 4. 01 und endet am 31. 3. 06. <sup>3</sup>Bei der Berichtigung ist für die einzelnen Jahre jeweils von einem Fünftel der gesamten Vorsteuer (= 1 000 €) auszugehen. <sup>4</sup>Der Berichtigung des Jahres 01 sind 9 Zwölftel dieses Betrages (= 750 €) und der des Jahres 06 3 Zwölftel dieses Betrages (= 250 €) zu Grunde zu legen.

(2) <sup>1</sup>Sind die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nicht schon im Zeitpunkt des Leistungsbezugs, sondern erst nach Beginn der tatsächlichen erstmaligen Verwendung erfüllt, z.B. weil die zum Vorsteuerabzug berechtigende Rechnung vor Beginn der tatsächlichen erstmaligen Verwendung noch nicht vorgelegen hat, kann die Vorsteuer erst abgezogen werden, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG insgesamt vorliegen. <sup>2</sup>Auch hierbei beurteilt sich die Berechtigung zum Vorsteuerabzug nach der Verwendung im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (vgl. Abschnitt 203). <sup>3</sup>Von diesen Verhältnissen ist auch bei der Berichtigung auszugehen. <sup>4</sup>Folglich ist im Zeitpunkt des **erstmaligen Vorsteuerabzugs** gleichzeitig eine eventuell notwendige Berichtigung für die bereits abgelaufenen Teile des Berichtigungszeitraums vorzunehmen.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein im Jahr 01 neu errichtetes Gebäude, auf das eine Vorsteuer von 50 000 € entfällt, wird im Jahr 02 erstmalig tatsächlich verwendet. <sup>2</sup>Die Rechnung mit der gesondert ausgewiesenen Steuer erhält der Unternehmer aber erst im Jahr 04. <sup>3</sup>Der Unternehmer hat bereits während der Bauphase schlüssig dargelegt, dass er das Gebäude zum Vorsteuerabzug berechtigt vermieten will. <sup>4</sup>Das Gebäude wurde tatsächlich wie folgt verwendet:

- im Jahr 02 nur zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Jahr 03 je zur Hälfte zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender und nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze;
- im Jahr 04 nur zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze.

<sup>5</sup>Da der Unternehmer schlüssig dargelegt hat, dass er beabsichtigt, das Gebäude nach der Fertigstellung im Jahr 02 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze zu verwenden, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer von 50 000 € voll abziehen. <sup>6</sup>Der Abzug ist jedoch erst im Jahr 04 zulässig. <sup>7</sup>Bei der Steuerfestsetzung für dieses Jahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Jahre 03 und 04 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber der im Zeitpunkt des Leistungsbezuges dargelegten Verwendungsabsicht eingetreten ist. <sup>8</sup>Diese Änderung beträgt für das Jahr 03 50 % und für das Jahr 04 100 %. <sup>9</sup>Entsprechend dem zehnjährigen Berichtigungszeitraum ist bei der Berichtigung für das Jahr von einem Zehntel der Vorsteuer von 50 000 € = 5 000 € auszugehen. <sup>10</sup>Es sind für das Jahr 03 die Hälfte dieses Vorsteueranteils, also 2 500 €, und für das Jahr 04 der volle Vorsteueranteil von 5 000 € vom Abzug ausgeschlossen. <sup>11</sup>Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Jahr 04 abziehbare Vorsteuer von 50 000 € um (2 500 € + 5 000 € =) 7 500 € auf 42 500 €.

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Ein Unternehmer (Immobilienfonds) errichtet ein Bürogebäude. <sup>2</sup>Die im Zusammenhang mit der Herstellung des Gebäudes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt in den Jahren 01 150 000 € und 02 150 000 € (insgesamt 300 000 €). <sup>3</sup>Für einen weiteren Leistungsbezug des Jahres 01 liegt eine nach § 14 UStG ausgestellte Rechnung mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer i.H.v. 100 000 € erst in 04 vor. <sup>4</sup>Die insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer beträgt somit 400 000 €.

<sup>5</sup>Der Unternehmer beabsichtigte im Jahr 01 eine zu 100 % und im Jahr 02 eine zu 0 % zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung des Gebäudes. <sup>6</sup>Die Verwendungsabsicht wurde durch den Unternehmer jeweils schlüssig dargelegt. <sup>7</sup>Das Gebäude wird erstmals ab dem Jahr 03 verwendet, und zwar zu 0 % für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze.

<sup>8</sup>Die abziehbaren Vorsteuerbeträge nach § 15 UStG belaufen sich vor dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung (Investitionsphase) auf 150 000 € für die in 01 bezogenen Leistungen.

**Jahr 03:**

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 300 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 150 000 € (entspricht 50 % von 300 000 €)

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 1. 03

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 03 bis 31. 12. 12

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 03: 0 %

Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 0 % abziehbar statt zu 50 %

Berichtigungsbetrag: 50 % von 1/10 von 300 000 € = 15 000 € sind zurückzuzahlen

**Jahr 04:**

<sup>9</sup>Da der Unternehmer das Gebäude im Jahr 01 ausschließlich für zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze verwenden wollte, kann er nach § 15 Abs. 1 UStG die Vorsteuer für den weiteren Leistungsbezug von 100 000 € voll abziehen. <sup>10</sup>Der Abzug ist erst im Jahr 04 zulässig. <sup>11</sup>Bei der Steuerfestsetzung für dieses Jahr ist dieser Abzug aber gleichzeitig insoweit zu berichtigen, als für die Jahre 03 und 04 eine Änderung der Verhältnisse gegenüber der im Zeitpunkt des Leistungsbezuges dargelegten Verwendungsabsicht eingetreten ist.

**Berichtigung im Jahr 04:**

Ingesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 400 000 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 250 000 € (62,5 % x 400 000 €)

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung in 03 und 04: 0 %

Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse im Vergleich zum ursprünglichen Vorsteuerabzug: Vorsteuer zu 0 % abziehbar statt zu 62,5 %

Berichtigungsbetrag für 03 und 04 je: 62,5 % x 1/10 x 400 000 € = 25 000 €.

<sup>12</sup>Für 03 erfolgte bereits eine Rückzahlung von 15 000 €. <sup>13</sup>Daher ist in 04 noch eine Vorsteuerberichtigung für 03 i.H.v. 10 000 € zuungunsten des Unternehmers vorzunehmen.

<sup>14</sup>Im Ergebnis vermindert sich somit die bei der Steuerfestsetzung für das Jahr 04 abziehbare Vorsteuer von 100 000 € um (10 000 € für 03 + 25 000 € für 04 =) 35 000 € auf 65 000 €.

<sup>5</sup>Entsprechend ist zu verfahren, wenn der ursprünglich in Betracht kommende Vorsteuerabzug nach § 17 UStG oder deswegen zu berichtigen ist, weil später festgestellt wird, dass objektive Anhaltspunkte für die vorgetragene Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezuges nicht vorlagen, die Verwendungsabsicht nicht in gutem Glauben erklärt wurde oder ein Fall von Betrug oder Missbrauch vorliegt (vgl. Abschnitt 203 Abs. 5).

(3) <sup>1</sup>War der ursprünglich vorgenommene Vorsteuerabzug aus der Sicht des § 15 Abs. 2 bis 4 UStG sachlich unrichtig, weil der Vorsteuerabzug ganz oder teilweise zu Unrecht vorgenommen wurde oder unterblieben ist, ist die unrichtige Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der AO zu ändern. <sup>2</sup>Ist eine Änderung der unrichtigen Steuerfestsetzung hiernach nicht mehr zulässig, bleibt die ihr zu Grunde liegende unzutreffende Beurteilung des Vorsteuerabzugs für alle Kalenderjahre maßgebend, in denen nach verfahrensrechtlichen Vorschriften eine Änderung der Festsetzung,



in der über den Vorsteuerabzug entschieden wurde, noch möglich war.<sup>3</sup>Zur Unabänderbarkeit von Steuerfestsetzungen der Abzugsjahre bei der Errichtung von Gebäuden vgl. BFH-Urteil vom 5. 2. 1998, V R 66/94, BStBl II S. 361.<sup>4</sup>Führt die rechtlich richtige Würdigung des Verwendungsumsatzes in einem noch nicht bestandskräftigen Jahr des Berichtigungszeitraums – gemessen an der tatsächlichen und nicht mehr änderbaren Beurteilung des ursprünglichen Vorsteuerabzugs – zu einer anderen Beurteilung des Vorsteuerabzugs, liegt eine Änderung der Verhältnisse vor (vgl. BFH-Urteile vom 12. 6. 1997, V R 36/95, BStBl II S. 589, vom 13. 11. 1997, V R 140/93, BStBl 1998 II S. 36, und vom 5. 2. 1998, V R 66/94, BStBl II S. 361).<sup>5</sup>Der Vorsteuerabzug kann in allen noch änderbaren Steuerfestsetzungen für die Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums, in denen eine Änderung der Steuerfestsetzung des Vorsteuerabzugs nach verfahrensrechtlichen Vorschriften nicht mehr möglich war, sowohl zugunsten als auch zuungunsten des Unternehmers nach § 15a UStG berichtigt werden.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Im Kalenderjahr 01 (Jahr des Leistungsbezugs) wurde der Vorsteuerabzug für ein gemischt genutztes Gebäude zu 100 % (= 100 000 €) gewährt, obwohl im Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war, das Gebäude nach Fertigstellung zu 50 % zur Ausführung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze zu verwenden und somit nur ein anteiliger Vorsteuerabzug von 50 000 € hätte gewährt werden dürfen.<sup>2</sup>Die Steuerfestsetzung für das Kalenderjahr des Leistungsbezugs ist bereits zu Beginn des Kalenderjahres 03 abgabenrechtlich nicht mehr änderbar.<sup>3</sup>In den Kalenderjahren 02 bis 11 wird das Gebäude zu 50 % zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Umsätze verwendet.

<sup>4</sup>Obwohl sich die tatsächliche Verwendung des Gebäudes nicht von der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht unterscheidet, sind ab dem Kalenderjahr 03 jeweils 50 % von einem Zehntel des gewährten Vorsteuerabzugs von 100 000 € (= 5 000 € pro Jahr) zurückzuzahlen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, nur ist die Steuerfestsetzung des Kalenderjahres 01 erst ab Beginn des Kalenderjahres 05 abgabenrechtlich nicht mehr änderbar.

<sup>2</sup>Obwohl sich die tatsächliche Verwendung des Gebäudes nicht von der im Zeitpunkt des Leistungsbezugs gegebenen Verwendungsabsicht unterscheidet, sind ab dem Kalenderjahr 05 jeweils 50 % von einem Zehntel des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs von 100 000 € (= 5 000 € pro Jahr) zurückzuzahlen.<sup>3</sup>Eine Berichtigung des zu Unrecht gewährten Vorsteuerabzugs für die Kalenderjahre 02 bis 04 unterbleibt.

### 217a. Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG

(1) <sup>1</sup>Die Berichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG unterliegt keinem Berichtigungszeitraum.<sup>2</sup>Eine Vorsteuerberichtigung ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung durchzuführen, wenn diese von der ursprünglichen Verwendungsabsicht beim Erwerb abweicht.<sup>3</sup>Es ist unbeachtlich, wann das Wirtschaftsgut tatsächlich verwendet wird.

(2) Die Berichtigung ist für den Voranmeldungszeitraum bzw. das Kalenderjahr vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut abweichend von der ursprünglichen Verwendungsabsicht verwendet wird.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt am 1. 7. 01 ein Grundstück zum Preis von 2 000 000 €. <sup>2</sup>Der Verkäufer des Grundstücks hat im notariell beurkundeten Kaufvertrag auf die Steuerbefreiung verzichtet (§ 9 Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>U möchte das Grundstück unter Verzicht auf die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG weiterveräußern, so dass er die von ihm geschuldete Umsatzsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 i.V.m. § 13b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG als Vorsteuer abzieht. <sup>4</sup>Am 1. 7. 03 veräußert er das Grundstück entgegen seiner ursprünglichen Planung an eine hoheitlich tätige juristische Person des öffentlichen Rechts, so dass die Veräußerung des Grundstücks nicht nach § 9 Abs. 1 UStG als steuerpflichtig behandelt werden kann und nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG steuerfrei ist.

<sup>5</sup>Die tatsächliche steuerfreie Veräußerung schließt nach § 15 Abs. 2 UStG den Vorsteuerabzug aus und führt damit zu einer Änderung der Verhältnisse im Vergleich zu den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen. <sup>6</sup>Da das

Grundstück nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet wird, ist der gesamte ursprüngliche Vorsteuerabzug i.H.v. 380 000 € nach § 15a Abs. 2 UStG im Zeitpunkt der Verwendung für den Besteuerungszeitraum der Veräußerung zu berichtigen. <sup>7</sup>Der Vorsteuerbetrag ist demnach für den Monat Juli 03 zurückzuzahlen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, nur erfolgt die tatsächliche steuerfreie Veräußerung erst 18 Jahre nach dem steuerpflichtigen Erwerb des Grundstücks. <sup>2</sup>Das Grundstück ist zwischenzeitlich tatsächlich nicht genutzt worden.

<sup>3</sup>Da § 15a Abs. 2 UStG keinen Berichtigungszeitraum vorsieht, muss auch hier die Vorsteuer nach § 15a Abs. 2 UStG berichtigt werden. <sup>4</sup>U hat den Vorsteuerbetrag i.H.v. 380 000 € für den Voranmeldungszeitraum der Veräußerung zurückzuzahlen.

### 217b. Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG

#### Bestandteile

(1) <sup>1</sup>Unter der Voraussetzung, dass in ein Wirtschaftsgut (das ertragsteuerrechtlich entweder Anlagevermögen oder Umlaufvermögen ist) nachträglich ein anderer Gegenstand eingeht und dieser Gegenstand dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verliert (Bestandteil), ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. <sup>2</sup>Bestandteile sind alle nicht selbstständig nutzbaren Gegenstände, die mit dem Wirtschaftsgut in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang stehen (vgl. auch Abschnitt 24b Abs. 2). <sup>3</sup>Es kommt nicht darauf an, dass der Bestandteil zu einer Werterhöhung dieses Wirtschaftsguts geführt hat. <sup>4</sup>Kein Bestandteil ist ein eingebauter Gegenstand, der abtrennbar ist, seine körperliche oder wirtschaftliche Eigenart behält und damit ein selbstständiger - entnahmefähiger - Gegenstand bleibt. <sup>5</sup>Zum Begriff der Betriebsvorrichtungen als selbstständige Wirtschaftsgüter vgl. Abschnitt 85. <sup>6</sup>Bestandteile können beispielsweise sein

1. Klimaanlage, fest eingebautes Navigationssystem, Austauschmotor in einem Kraftfahrzeug;
2. Klimaanlage, Einbauherd, Einbauspüle, Fenster, angebaute Balkone oder Aufzüge in einem Gebäude.

<sup>7</sup>In der Regel keine Bestandteile eines Kraftfahrzeugs werden beispielsweise

1. Funkgerät;
2. nicht fest eingebautes Navigationsgerät;
3. Autotelefon;
4. Radio.

(2) Maßnahmen, die auf nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Sinne des § 15a Abs. 6 UStG entfallen und bei denen es sich um Bestandteile handelt, unterliegen vorrangig der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 6 UStG.

(3) <sup>1</sup>Eine Berichtigung pro rata temporis ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. <sup>2</sup>Für den Bestandteil gilt dabei ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, in welches Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG der Bestandteil eingeht. <sup>3</sup>Die Verwendungsdauer des Bestandteils wird nicht dadurch verkürzt, dass der Gegenstand als Bestandteil in ein anderes Wirtschaftsgut einbezogen wird (§ 15a Abs. 5 Satz 3 UStG).

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U lässt am 1. 1. 04 für 20 000 € zzgl. 3 800 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer einen neuen Motor in einen im Jahr 01 ins Unternehmensvermögen eingelegten Pkw einbauen. <sup>2</sup>Die ihm berechnete Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Pkw im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. <sup>3</sup>Ab Januar 05 verwendet U den Pkw nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen.

<sup>4</sup>Ab Januar 05 haben sich die Verwendungsverhältnisse geändert, weil der Pkw nun nicht mehr mit steuerpflichtigen, sondern mit steuerfreien Ausgangsumsätzen im Zusammenhang steht. <sup>5</sup>Für die Aufwendungen für den als Bestandteil des Pkw eingebauten Motor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 i.V.m. Abs. 1 UStG vorzunehmen. <sup>6</sup>Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Pkw auf einen fünfjährigen Berichtigungszeitraum zu verteilen. <sup>7</sup>Es ergibt sich folgender Betrag, der bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums jährlich als Berichtigungsbetrag zurückzuzahlen ist:

Insgesamt in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 3 800 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 3 800 €

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 1. 04 bis 31. 12. 08

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigende Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 04: 100 %

ab Jahr 05: 0 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 05 = 100 Prozentpunkte (0 % statt 100 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr ab Jahr 05:

(3 800 € / 5 Jahre = 760 € pro Jahr)

ab Jahr 05 = 760 € zurückzuzahlende Vorsteuer

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U lässt am 1. 1. 01 für 100 000 € zzgl. 19 000 € gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer ein neues Hallentor in ein Fabrikgebäude einbauen. <sup>2</sup>Die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer zieht er nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG als Vorsteuer ab, da die Nutzung des Gebäudes im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Ausgangsumsätzen erfolgt. <sup>3</sup>Ab Januar 02 verwendet U das Gebäude nur noch im Zusammenhang mit steuerfreien Ausgangsumsätzen, die den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausschließen. <sup>4</sup>Der Berichtigungszeitraum des Gebäudes endet am 30. 6. 02.

<sup>5</sup>Damit haben sich ab Januar 02 die Verwendungsverhältnisse sowohl für das Hallentor als auch für das Fabrikgebäude geändert. <sup>6</sup>Für die Aufwendungen für das als Bestandteil des Gebäudes eingebaute Hallentor ist eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG vorzunehmen. <sup>7</sup>Hierfür sind die Aufwendungen unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes und unabhängig von der Dauer des Restberichtigungszeitraums des Gebäudes auf einen zehnjährigen Berichtigungszeitraum, der am 1. 1. 01 beginnt und am 31. 12. 10 endet, zu verteilen. <sup>8</sup>Unabhängig davon ist für das Fabrikgebäude der Vorsteuerabzug für den am 30. 6. 02 endenden Berichtigungszeitraum zu berichtigen.

<sup>4</sup>Eine kürzere Verwendungsdauer des Bestandteils ist zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG). <sup>5</sup>Soweit mehrere Leistungen Eingang in ein Wirtschaftsgut finden, sind diese Leistungen für Zwecke der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zusammenzufassen, sofern sie innerhalb einer Maßnahme bezogen wurden (vgl. Absatz 11).

(4) Handelt es sich bei dem Wirtschaftsgut, in das der Bestandteil eingegangen ist, um ein solches, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen.

#### Sonstige Leistungen an einem Wirtschaftsgut

(5) <sup>1</sup>Unter der Voraussetzung, dass an einem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird, ist der Vorsteuerabzug bei Änderung der Verwendungsverhältnisse nach Maßgabe von § 15a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG zu berichtigen. <sup>2</sup>Unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG fallen nur solche sonstigen Leistungen, die unmittelbar an einem Wirtschaftsgut ausgeführt werden. <sup>3</sup>Es kommt nicht darauf an, ob die sonstige Leistung zu einer Werterhöhung des Wirtschaftsguts führt. <sup>4</sup>Auch Maßnahmen, die lediglich der Werterhaltung dienen, fallen demnach unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG.

(6) <sup>1</sup>Nicht unter die Verpflichtung zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 UStG fallen sonstige Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind. <sup>2</sup>Eine sonstige Leistung ist im Zeitpunkt des Leistungsbezugs dann nicht wirtschaftlich verbraucht, wenn ihr über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine

eigene Werthaltigkeit inne wohnt. <sup>3</sup>Leistungen, die bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht sind, werden sich insbesondere auf die Unterhaltung und den laufenden Betrieb des Wirtschaftsguts beziehen. <sup>4</sup>Hierzu gehören z.B. bei Grundstücken Reinigungsleistungen (auch Fensterreinigung) oder laufende Gartenpflege sowie Wartungsarbeiten z.B. an Aufzugs- oder Heizungsanlagen.

(7) <sup>1</sup>Soweit es sich um eine sonstige Leistung handelt, die nicht bereits im Zeitpunkt des Leistungsbezugs wirtschaftlich verbraucht ist, unterliegt diese der Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 3 UStG. <sup>2</sup>Dazu gehören auch sonstige Leistungen, die dem Gebrauch oder der Erhaltung des Gegenstands dienen. <sup>3</sup>Solche Leistungen sind z.B.

1. der Fassadenanstrich eines Gebäudes;
2. Fassadenreinigungen an einem Gebäude;
3. die Neulackierung eines Kraftfahrzeugs;
4. Renovierungsarbeiten (auch in gemieteten Geschäftsräumen);
5. der Neuanstrich eines Schiffs;
6. die Generalüberholung einer Aufzugs- oder einer Heizungsanlage.

(8) <sup>1</sup>Eine Berichtigung pro rata temporis ist nur dann vorzunehmen, wenn es sich bei dem Wirtschaftsgut im Sinne des § 15a Abs. 3 UStG um ein solches handelt, das nicht nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet wird. <sup>2</sup>Dabei gilt für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführten sonstigen Leistungen ein eigenständiger Berichtigungszeitraum, dessen Dauer sich danach bestimmt, an welchem Wirtschaftsgut nach § 15a Abs. 1 UStG die sonstige Leistung ausgeführt wird. <sup>3</sup>Eine kürzere Verwendungsdauer der sonstigen Leistung ist jedoch zu berücksichtigen (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).

(9) Wird ein Wirtschaftsgut, an dem eine sonstige Leistung ausgeführt wurde, veräußert oder entnommen, liegt unter den Voraussetzungen des § 15a Abs. 8 UStG eine Änderung der Verwendungsverhältnisse vor mit der Folge, dass auch der Vorsteuerabzug für die an dem Wirtschaftsgut ausgeführte sonstige Leistung nach § 15a Abs. 3 UStG zu berichtigen ist.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U führt als Arzt zu 50 % zum Vorsteuerabzug berechtigende und zu 50 % nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze aus. <sup>2</sup>Am 1. 1. 01 erwirbt U einen Pkw, für den er den Vorsteuerabzug entsprechend der beabsichtigten Verwendung zu 50 % vornimmt. <sup>3</sup>Am 1. 1. 03 lässt U an dem Pkw eine Effektlackierung anbringen. <sup>4</sup>Die darauf entfallende Vorsteuer zieht U ebenfalls zu 50 % ab. <sup>5</sup>Am 1. 1. 04 veräußert U den Pkw.

<sup>6</sup>Die Veräußerung des Pkw ist steuerpflichtig. <sup>7</sup>In der Lieferung liegt eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen (§ 15a Abs. 8 UStG). <sup>8</sup>Der Vorsteuerabzug für den Pkw ist für die zwei restlichen Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen.

<sup>9</sup>Die Veräußerung des Pkw stellt in Bezug auf die an dem Pkw ausgeführte Effektlackierung ebenfalls eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). <sup>10</sup>Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen vier Jahre des Berichtigungszeitraums zugunsten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 5 UStDV).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U nutzt ein Gebäude ausschließlich zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen. <sup>2</sup>Am 1. 1. 01 lässt U die Fassade des Gebäudes streichen. U nimmt entsprechend der weiter beabsichtigten Verwendung des Gebäudes den Vorsteuerabzug zu 100 % vor. <sup>3</sup>Am 1. 1. 02 veräußert U das Gebäude steuerfrei.

<sup>4</sup>Die Veräußerung des Gebäudes stellt in Bezug auf die an dem Gebäude ausgeführte sonstige Leistung eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen dar (§ 15a Abs. 8 UStG). <sup>5</sup>Der Vorsteuerabzug für die sonstige Leistung ist für die restlichen neun Jahre des Berichtigungszeitraums zulasten von U für den Monat der Veräußerung zu berichtigen (§ 15a Abs. 3 UStG, § 44 Abs. 4 Satz 3 i.V.m. Abs. 5 UStDV).

(10) Handelt es sich um ein Wirtschaftsgut, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung nach den Grundsätzen des § 15a Abs. 2 UStG vorzunehmen.

(11) <sup>1</sup>Gemäß § 15a Abs. 3 Satz 2 UStG sind mehrere im Rahmen einer Maßnahme in ein Wirtschaftsgut eingegangene Gegenstände und/oder mehrere im Rahmen einer Maßnahme an einem Wirtschaftsgut ausgeführte sonstige Leistungen zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass sämtliche im zeitlichen Zusammenhang bezogenen Leistungen, die ein Wirtschaftsgut betreffen und deren Bezug nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten dem Erhalt oder der Verbesserung des Wirtschaftsguts dient, zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen sind. <sup>3</sup>Hiervon kann vorbehaltlich anderer Nachweise ausgegangen werden, wenn die verschiedenen Leistungen für ein bewegliches Wirtschaftsgut innerhalb von drei Kalendermonaten und für ein unbewegliches Wirtschaftsgut innerhalb von sechs Monaten bezogen werden. <sup>4</sup>Dabei sind auch Leistungen, die von verschiedenen leistenden Unternehmern bezogen worden sind, zu berücksichtigen.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U will eine Etage seines Geschäftshauses renovieren lassen. <sup>2</sup>Zu diesem Zweck beauftragt er Malermeister M mit der malermäßigen Instandhaltung der Büroräume. <sup>3</sup>Gleichzeitig beauftragt er Klempnermeister K mit der Renovierung der Sanitärräume auf dieser Etage, bei der auch die vorhandenen Armaturen und Sanitäreinrichtungen ausgetauscht werden sollen. <sup>4</sup>Die malermäßige Instandhaltung der Büroräume und die Klempnerarbeiten werden im gleichen Kalendermonat beendet. <sup>5</sup>Bei der Renovierung der Etage des Geschäftshauses handelt es sich um eine Maßnahme. <sup>6</sup>Die im Rahmen der Maßnahme ausgeführten Leistungen sind nach § 15a Abs. 3 UStG zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U beauftragt die Kfz-Werkstatt K, an seinem Pkw eine neue Lackierung anzubringen und einen neuen Motor einzubauen. <sup>2</sup>Beide Leistungen werden gleichzeitig ausgeführt. <sup>3</sup>Beide Leistungen werden im Rahmen einer Maßnahme bezogen und sind daher zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. <sup>5</sup>Können bei einem gemischt genutzten Gebäude die innerhalb von sechs Monaten bezogenen Leistungen im Sinne des § 15a Abs. 3 UStG einem bestimmten Gebäudeteil, mit dem entweder ausschließlich vorsteuerschädliche oder vorsteuerunschädliche Ausgangsumsätze erzielt werden, direkt zugerechnet werden, bilden diese dem Gebäudeteil zuzurechnenden Leistungen jeweils ein Berichtigungsobjekt.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Unternehmer U will sein Wohn- und Geschäftshaus renovieren lassen. <sup>2</sup>Zu diesem Zweck beauftragt er Malermeister U mit der malermäßigen Instandsetzung der steuerpflichtig vermieteten Büroräume auf der Büroetage. <sup>3</sup>Gleichzeitig beauftragt er Klempnermeister K mit der Renovierung der Sanitärräume auf der steuerfrei vermieteten Wohnetage, bei der auch die vorhandenen Armaturen und Sanitäreinrichtungen ausgetauscht werden sollen. <sup>4</sup>Die malermäßige Instandhaltung der Büroräume und die Klempnerarbeiten werden im gleichen Kalendermonat beendet. <sup>5</sup>Bei der Renovierung der Wohnetage und der Büroetage handelt es sich um jeweils eine Maßnahme. <sup>6</sup>Die im Rahmen der malermäßigen Instandhaltung und der Klempnerarbeiten bezogenen Leistungen stellen jeweils ein Berichtigungsobjekt dar. <sup>6</sup>Für die Zusammenfassung zu einem Berichtigungsobjekt kommen hinsichtlich der an einem Gegenstand ausgeführten sonstigen Leistungen nur solche sonstigen Leistungen in Betracht, denen über den Zeitpunkt des Leistungsbezugs hinaus eine eigene Werthaltigkeit innewohnt (vgl. Absatz 6). <sup>7</sup>Die Grenzen des § 44 UStDV sind auf das so ermittelte Berichtigungsobjekt anzuwenden. <sup>8</sup>Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das Wirtschaftsgut nach Durchführung der Maßnahme erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet.

#### Entnahme eines Wirtschaftsguts aus dem Unternehmen

(12) Wird dem Unternehmensvermögen ein Wirtschaftsgut entnommen, das bei seiner Anschaffung oder Herstellung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt hatte, für das aber

nachträglich Aufwendungen im Sinne des § 15a Abs. 3 UStG getätigt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigten, kann für diese Aufwendungen eine Vorsteuerberichtigung vorzunehmen sein.

(13) <sup>1</sup>Hat der Unternehmer in das Wirtschaftsgut einen anderen Gegenstand eingefügt, der dabei seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren hat und für den der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt war, und hat dieser Gegenstand zu einer im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung geführt (Bestandteil nach Abschnitt 24b Abs. 2 Satz 3), unterliegt bei einer Entnahme des Wirtschaftsguts nur dieser Gegenstand der Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG. <sup>2</sup>Für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG ist insoweit kein Raum. <sup>3</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 8 UStG bleibt unberührt.

(14) <sup>1</sup>Ist die durch den Bestandteil verursachte Werterhöhung im Zeitpunkt der Entnahme vollständig verbraucht, ist die Entnahme insgesamt nicht steuerbar. <sup>2</sup>In diesem Fall liegt in der Entnahme eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt in 01 einen Pkw von einer Privatperson für 50 000 €. <sup>2</sup>Am 1. 4. 02 lässt er von einer Werkstatt für 2 000 € eine Windschutzscheibe einbauen. <sup>3</sup>Die Vorsteuer i.H.v. 380 € macht er geltend. <sup>4</sup>Als er den Pkw am 31. 12. 04 entnimmt, hat der Wert der Windschutzscheibe den aktuellen Wert des Pkw nach der sog. Schwacke-Liste im Zeitpunkt der Entnahme nicht erhöht.

<sup>5</sup>Die Windschutzscheibe, für die U der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zustand, ist in den Pkw eingegangen und hat dabei ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren. <sup>6</sup>Nur die Entnahme der Windschutzscheibe könnte steuerbar nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG sein, da U für einen in das Wirtschaftsgut eingegangenen Gegenstand den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat. <sup>7</sup>Da jedoch im Zeitpunkt der Entnahme keine Werterhöhung durch den Gegenstand mehr vorhanden ist, ist die Entnahme nicht steuerbar (vgl. Abschnitt 24b Abs. 2 Satz 3). <sup>8</sup>U hat grundsätzlich eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a Abs. 3 Satz 3 UStG vorzunehmen. <sup>9</sup>Nach § 44 Abs. 1 i.V.m. Abs. 5 UStDV unterbleibt jedoch eine Berichtigung, da der auf die Windschutzscheibe entfallende Vorsteuerbetrag 1 000 € nicht übersteigt.

(15) <sup>1</sup>Hat der Unternehmer dem Wirtschaftsgut keinen Bestandteil zugefügt, hat also der eingebaute Gegenstand seine Eigenständigkeit behalten, liegen für umsatzsteuerrechtliche Zwecke zwei getrennt zu beurteilende Entnahmen vor. <sup>2</sup>In diesen Fällen kann die Entnahme des eingebauten Gegenstands auch zu einer Vorsteuerberichtigung führen, wenn die Entnahme anders zu beurteilen ist als die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebliche Verwendung (§ 15a Abs. 8 UStG). <sup>3</sup>Eine Berichtigung nach § 15a Abs. 3 UStG scheidet insoweit aus.

(16) Soweit an dem Wirtschaftsgut eine sonstige Leistung ausgeführt wird und das Wirtschaftsgut später entnommen wird, ohne dass eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG zu besteuern ist, liegt ebenfalls eine Änderung der Verhältnisse vor (§ 15a Abs. 3 Satz 3 UStG).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>U kauft am 1. 5. 01 einen Pkw von einer Privatperson zu einem Preis von 50 000 €. <sup>2</sup>Am 1. 7. 01 lässt er in einer Vertragswerkstatt eine Inspektion durchführen (200 € zuzüglich 38 € Umsatzsteuer), in den dafür vorgesehenen Standardschacht ein Autoradio einbauen (1 500 € zuzüglich 285 € Umsatzsteuer) und den Pkw neu lackieren (7 500 € zuzüglich 1 425 € Umsatzsteuer). <sup>3</sup>U macht diese Vorsteuerbeträge ebenso wie den Vorsteuerabzug aus den laufenden Kosten geltend. <sup>4</sup>Am 31. 12. 03 entnimmt U den Pkw.

<sup>5</sup>Die Neulackierung des Pkw ist eine sonstige Leistung, die im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nicht wirtschaftlich verbraucht ist (vgl. Absatz 7). <sup>6</sup>Die Inspektion ist bei Leistungsbezug wirtschaftlich verbraucht. <sup>7</sup>Das eingebaute Autoradio stellt, weil es ohne Funktionsverlust wieder entfernt werden kann, keinen Bestandteil des Pkw dar, sondern bleibt eigenständiges Wirtschaftsgut (vgl. Absatz 1).

<sup>8</sup>Da der Pkw nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hatte und in den Pkw kein Bestandteil eingegangen ist, ist die Entnahme des Pkw am 31. 12. 03 nicht nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG steuerbar (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). <sup>9</sup>Bezüglich der sonstigen Leistung „Neulackierung“ ist jedoch nach § 15a Abs. 3 UStG eine Vorsteuerberichtigung durchzuführen, da der Wert der Neulackierung im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht

vollständig verbraucht ist. <sup>10</sup>Das Autoradio unterliegt als selbstständiges Wirtschaftsgut, für das der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen wurde, der Besteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG. <sup>11</sup>Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten zum Zeitpunkt der Entnahme. <sup>12</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG hinsichtlich der laufenden Kosten kommt nicht in Betracht.

Für die Lackierung in Rechnung gestellte Umsatzsteuer: 1 425 €

Ursprünglicher Vorsteuerabzug: 1 425 €

Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung: 1. 7. 01

Dauer des Berichtigungszeitraums: 1. 7. 01 bis 30. 6. 06

Tatsächliche zum Vorsteuerabzug berechtigte Verwendung im Berichtigungszeitraum:

Jahr 01 bis 03 = 100 %

Änderung der Verhältnisse:

ab Jahr 04 = 100 Prozentpunkte (0 % statt 100 %)

Vorsteuerberichtigung pro Jahr:

(1 200 € / 5 Jahre = 285 € pro Jahr)

Jahre 04 und 05 = je 285 € (285 € x 100 %),

Jahr 06 = 142,50 € (285 € x 100 % x 6/12)

<sup>13</sup>Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs ist für die Jahre 04 bis 06 zusammengefasst in der Voranmeldung für Dezember 03 vorzunehmen (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).

(17) <sup>1</sup>Im Fall der Entnahme eines Wirtschaftsguts, in das Bestandteile eingegangen oder an dem sonstige Leistungen ausgeführt worden sind, sind bei Prüfung der Vorsteuerberichtigung solche in das Wirtschaftsgut eingegangene Gegenstände aus dem Berichtigungsobjekt auszuschneiden, die bei der Entnahme der Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG unterliegen. <sup>2</sup>Die Grenzen des § 44 UStDV sind auf den entsprechend verminderten Vorsteuerbetrag anzuwenden.

### Beispiel

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt am 1. 7. 01 aus privater Hand einen gebrauchten Pkw und ordnet ihn zulässigerweise seinem Unternehmen zu. <sup>2</sup>Am 1. 3. 02 lässt er in den Pkw nachträglich eine Klimaanlage einbauen (Entgelt 2 500 €), am 1. 4. 02 die Scheiben verspiegeln (Entgelt 500 €) und am 15. 8. 02 eine Effektlackierung auftragen (Entgelt 4 500 €). <sup>3</sup>Für alle drei Leistungen nimmt der Unternehmer zulässigerweise den vollen Vorsteuerabzug in Anspruch. <sup>4</sup>Als U am 1. 3. 03 den Pkw in sein Privatvermögen entnimmt, haben die vorstehend aufgeführten Arbeiten den aktuellen Wert des Pkw nach der sog. „Schwacke-Liste“ für die Klimaanlage um 1 500 €, für die Scheibenverspiegelung um 100 € und für die Effektlackierung um 3 500 € erhöht.

<sup>5</sup>Die Entnahme des Pkw selbst unterliegt mangels Vorsteuerabzug bei der Anschaffung nicht der Besteuerung (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG); auch eine Vorsteuerberichtigung kommt insoweit nicht in Betracht. <sup>6</sup>Mit dem Einbau der Klimaanlage in den Pkw hat diese ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Gegenstands geführt. <sup>7</sup>Die Entnahme der Klimaanlage unterliegt daher insoweit gemäß § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 UStG mit einer Bemessungsgrundlage i.H.v. 1 500 € der Umsatzsteuer.

<sup>9</sup>Hinsichtlich der Scheibenverspiegelung und der Effektlackierung entfällt eine Besteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG, da sonstige Leistungen nicht zu Bestandteilen eines Gegenstands führen (vgl. Abschnitt 24b Abs. 2 Satz 4). <sup>10</sup>Für diese Leistungen ist allerdings zu prüfen, in wieweit eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 3 i.V.m. Abs. 8 UStG durchzuführen ist.

<sup>11</sup>Der Einbau der Klimaanlage, die Scheibenverspiegelung und die Effektlackierung werden im Rahmen einer Maßnahme bezogen und sind daher zu einem Berichtigungsobjekt zusammenzufassen. <sup>12</sup>Da die Entnahme der Klimaanlage jedoch nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG als eine unentgeltliche Wertabgabe zu versteuern ist, scheidet diese für Zwecke der Vorsteuerberichtigung aus dem Berichtigungsobjekt aus. <sup>13</sup>Die Grenze des § 44 Abs. 1 UStDV von 1 000 € ist auf das verbleibende Berichtigungsobjekt anzuwenden, für das die Vorsteuerbeträge aus der Scheibenverspiegelung i.H.v. 95 € und der Effektlackierung i.H.v.

---

855 € insgesamt nur 950 € betragen.<sup>14</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15 a Abs. 3 UStG für das verbleibende Berichtigungsobjekt unterbleibt daher.

#### 217c. Berichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG

(1) <sup>1</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG ist vorzunehmen, wenn der Unternehmer eine sonstige Leistung bezieht, die nicht in einen Gegenstand eingeht oder an diesem ausgeführt wird und deren Verwendung anders zu beurteilen ist, als dies zum Zeitpunkt des Leistungsbezugs beabsichtigt war. <sup>2</sup>Sonstige Leistungen, die unter die Berichtigungspflicht nach § 15a Abs. 4 UStG fallen, sind z.B.:

1. Beratungsleistungen (z.B. für ein Unternehmenskonzept, eine Produktkonzeption);
2. gutachterliche Leistungen;
3. Anmietung eines Wirtschaftsguts;
4. Patente, Urheberrechte, Lizenzen;
5. bestimmte Computerprogramme;
6. Werbeleistungen;
7. Anzahlung für längerfristiges Mietleasing.

(2) <sup>1</sup>Wird die sonstige Leistung mehrfach zur Erzielung von Einnahmen verwendet, erfolgt die Vorsteuerberichtigung pro rata temporis (§ 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 5 UStG). <sup>2</sup>Wird die bezogene sonstige Leistung hingegen nur einmalig zur Erzielung von Umsätzen verwendet, erfolgt die Berichtigung des gesamten Vorsteuerbetrags unmittelbar für den Zeitpunkt der Verwendung.

(3) <sup>1</sup>Gemäß § 15a Abs. 4 Satz 2 UStG ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs bei sonstigen Leistungen, die nicht unter § 15a Abs. 3 UStG fallen, auf solche sonstigen Leistungen zu beschränken, für die in der Steuerbilanz ein Aktivierungsgebot bestünde. <sup>2</sup>Unerheblich ist, ob der Unternehmer nach den §§ 140, 141 AO tatsächlich zur Buchführung verpflichtet ist oder freiwillig Bücher führt oder einkommensteuerrechtlich insoweit Einkünfte erzielt, die als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt werden. <sup>3</sup>Eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs kommt gemäß § 15a Abs. 4 Satz 3 UStG jedoch stets in Betracht, wenn der Leistungsempfänger für einen Zeitraum vor Ausführung der Leistung den Vorsteuerabzug vornehmen konnte (An- oder Vorauszahlungen).

(4) <sup>1</sup>Sonstige Leistungen sind umsatzsteuerrechtlich grundsätzlich erst im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt (Abschnitt 177 Abs. 3 Satz 1). <sup>2</sup>Werden sonstige Leistungen im Sinne des § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG bereits vor ihrer Vollendung im Unternehmen des Leistungsempfängers verwendet, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs bereits vor Leistungsbezug (Vollendung) in denjenigen Fällen in Betracht, in denen bereits vor Leistungsbezug die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug nach § 15 UStG gegeben sind (Zahlung vor Ausführung der Leistung). <sup>3</sup>Auch hier ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs durchzuführen, wenn sich im Zeitpunkt der Verwendung die Verhältnisse gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen ändern.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U schließt mit dem Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines Bürogebäudes (Fertigstellung vor dem 1. 1. 1998 und Baubeginn vor dem 1. 1. 1993) über eine Laufzeit von fünf Jahren beginnend am 1. 1. 01. <sup>2</sup>Da U beabsichtigt, in den Büroräumen zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze auszuführen, vermietet V das Gebäude unter Verzicht auf die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a i.V.m. § 9 Abs. 1 und 2 UStG) zum Pauschalpreis von 1 000 000 € zzgl. 190 000 € Umsatzsteuer für die gesamte Mietlaufzeit. <sup>3</sup>Vereinbarungsgemäß zahlt U die vertraglich vereinbarte Miete zum Beginn der Vertragslaufzeit und macht entsprechend den Vorsteuerabzug geltend. <sup>4</sup>Ab dem 1. 1. 02 nutzt U das Gebäude bis zum Vertragsende am 31. 12. 05 nur noch zur Erzielung von nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen.

<sup>5</sup>U wäre bei bestehender Buchführungspflicht verpflichtet, für die vorausbezahlte Miete für die Jahre 02 bis 05 in der Steuerbilanz einen Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren.

<sup>6</sup>Bei der von V erbrachten Leistung handelt es sich nicht um Teilleistungen. <sup>7</sup>U ist nach § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG verpflichtet, die Vorsteuer in den Jahren 02 bis 05 um jeweils 38 000 € (190 000 € / 5 Jahre) zu berichtigen.



**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Unternehmer U ist Chirurg und schließt mit A einen für die Zeit vom 1. 1. 01 bis zum 31. 12. 07 befristeten Leasingvertrag für ein medizinisches Gerät ab. <sup>2</sup>Als Leasingvorauszahlung wird ein Betrag von 100 000 € zzgl. 19 000 € Umsatzsteuer vereinbart; Teilleistungen liegen nach der vertraglichen Vereinbarung nicht vor. <sup>3</sup>U leistet im Januar 01 die gesamte Leasingvorauszahlung. <sup>4</sup>U beabsichtigt bei Zahlung, das Gerät zur Ausführung zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze (Schönheitsoperationen) zu verwenden. <sup>5</sup>Er macht für den Januar 01 deshalb den Vorsteuerabzug in voller Höhe geltend und nutzt das Gerät ab 1. 1. 01. <sup>6</sup>Tatsächlich kommt es ab dem 1. 1. 03 jedoch nur noch zur Erzielung nicht zum Vorsteuerabzug berechtigender Ausgangsumsätze. <sup>7</sup>Bei der Leasingvorauszahlung handelt es sich um eine Ausgabe, die nach ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen als Rechnungsabgrenzungsposten zu bilanzieren wäre.

<sup>8</sup>Umsatzsteuerrechtlich ist davon auszugehen, dass es sich um eine Zahlung für eine sonstige Leistung handelt, die nicht mit der erstmaligen Verwendung verbraucht ist. <sup>9</sup>Der Vorsteuerabzug ist nach § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG pro rata temporis zu berichtigen. <sup>10</sup>Der Berichtigungszeitraum beträgt fünf Jahre, beginnt am 1. 1. 01 und endet am 31. 12. 05, obwohl der Leasingvertrag bis zum 31. 12. 07 befristet ist.

<sup>11</sup>U muss für die Jahre 03 bis 05 jeweils 3 800 € im Rahmen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs zurückzahlen.

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Unternehmer U schließt am 1. 2. 01 mit Vermieter V einen Vertrag über die Anmietung eines Pavillons für die Dauer vom 1. 9. 01 bis zum 15. 9. 01 zum Preis von 7 500 € zzgl. 1 425 € USt. <sup>2</sup>Vereinbarungsgemäß zahlt U bereits bei Vertragsschluss das vereinbarte Mietentgelt und macht für den Februar 01 den Vorsteuerabzug geltend, da er beabsichtigt, in dem Pavillon zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze (Veräußerung von Kraftfahrzeugen) auszuführen. <sup>3</sup>Tatsächlich nutzt er den Pavillon aber dann für eine Präsentation der von ihm betriebenen Versicherungsagentur.

<sup>4</sup>U muss den Vorsteuerabzug nach § 15a Abs. 4 i.V.m. Abs. 1 UStG berichtigen, weil die tatsächliche Verwendung von der Verwendungsabsicht abweicht. <sup>5</sup>U muss für das Kalenderjahr 01 1 425 € Vorsteuer zurückzahlen. <sup>6</sup>Nach § 15a Abs. 5 Satz 2 UStG ist die kürzere Verwendungsdauer zu berücksichtigen.

**217d. Berichtigung nach § 15a Abs. 6 UStG**

(1) <sup>1</sup>Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die an einem Wirtschaftsgut anfallen, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, gilt ein gesonderter Berichtigungszeitraum (§ 15a Abs. 6 UStG). <sup>2</sup>Der Berichtigungszeitraum beginnt zu dem Zeitpunkt, zu dem der Unternehmer das in seiner Form geänderte Wirtschaftsgut erstmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet. <sup>3</sup>Die Dauer bestimmt sich nach § 15a Abs. 1 UStG und beträgt fünf bzw. zehn Jahre. <sup>4</sup>Der Berichtigungszeitraum endet jedoch spätestens, wenn das Wirtschaftsgut, für das die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten angefallen sind, wegen Unbrauchbarkeit vom Unternehmer nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden kann (§ 15a Abs. 5 Satz 2 UStG).

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Ein am 1. 7. 01 erstmalig verwendetes bewegliches Wirtschaftsgut hat eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 4 Jahren. Am 31. 1. 03 fallen nachträgliche Herstellungskosten an, durch die aber die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts nicht verlängert wird.

<sup>2</sup>Der Berichtigungszeitraum für das Wirtschaftsgut selbst beträgt 4 Jahre, endet also am 30. 6. 05. <sup>3</sup>Für die nachträglichen Herstellungskosten beginnt der Berichtigungszeitraum erst am 1. 2. 03. <sup>4</sup>Er endet am 31. 1. 08 und dauert somit unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts 5 Jahre.

<sup>5</sup>Die Berichtigung ist gesondert nach den dafür vorliegenden Verhältnissen und entsprechend dem dafür geltenden Berichtigungszeitraum durchzuführen (vgl. Abschnitt 217). <sup>6</sup>Auch hier ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallen (Ermittlung eines prozentualen Verhältnisses des

ursprünglichen Vorsteuerabzugs zum Vorsteuervolumen insgesamt – vgl. Abschnitt 214 Abs. 3).

(2) Für nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die für ein Wirtschaftsgut anfallen, das nur einmalig zur Erzielung eines Umsatzes verwendet wird, ist die Berichtigung des Vorsteuerabzugs für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird (vgl. Abschnitt 217a).

#### 217e. Berichtigung nach § 15a Abs. 7 UStG

(1) Eine Änderung der Verhältnisse ist auch beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt und beim Übergang von der allgemeinen Besteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a und 24 UStG oder umgekehrt gegeben (§ 15a Abs. 7 UStG).

**Übergang von der Regelbesteuerung zur Nichterhebung der Steuer nach § 19 Abs. 1 UStG oder umgekehrt**

(2) Bei Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden, ist eine Berichtigung nach § 15a Abs. 1 UStG vorzunehmen, wenn im Berichtigungszeitraum auf Grund des Wechsels der Besteuerungsform eine Änderung gegenüber den für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnissen vorliegt.

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer U ist im Jahr 01 Regelbesteuerer. <sup>2</sup>Für das Jahr 02 und die Folgejahre findet die Kleinunternehmerbesteuerung Anwendung, da die Umsatzgrenzen nicht überschritten werden und U nicht optiert. <sup>3</sup>Im Jahr 01 schafft U eine Maschine für 100 000 € zuzüglich 19 000 € Umsatzsteuer an. <sup>4</sup>Aus der Anschaffung der Maschine macht U den Vorsteuerabzug geltend, da er im Zeitpunkt der Anschaffung beabsichtigt, die Maschine für steuerpflichtige Ausgangsumsätze zu verwenden. <sup>5</sup>Erst am 1. 7. 03 kommt es zu dieser Verwendung der Maschine.

<sup>6</sup>Da die Maschine nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, ist für die Vorsteuerberichtigung § 15a Abs. 1 UStG maßgeblich. <sup>7</sup>Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang von der Kleinunternehmerbesteuerung zur Regelbesteuerung zum 1. 1. 02 eine Änderung der Verhältnisse dar.

<sup>8</sup>Bei Beginn der Verwendung der Maschine (Beginn des Berichtigungszeitraums) am 1. 7. 03 ist U Kleinunternehmer, der nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. <sup>9</sup>Er muss daher eine Berichtigung pro rata temporis zu seinen Lasten vornehmen, obwohl er die Maschine tatsächlich entsprechend seiner Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs verwendet. <sup>10</sup>Es ergibt sich gegenüber dem ursprünglichen Vorsteuerabzug von 100 % eine Abweichung von 100 Prozentpunkten (0 % statt 100 %).

(3) Bei Wirtschaftsgütern oder sonstigen Leistungen, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, ist die durch den Wechsel der Besteuerungsform ausgelöste Vorsteuerberichtigung in dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem das Wirtschaftsgut verwendet wird (§ 15a Abs. 2 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 UStG).

**Beispiel:**

<sup>1</sup>Unternehmer U ist im Jahr 01 Kleinunternehmer. <sup>2</sup>Er erwirbt im Jahr 01 Waren, die zur Veräußerung bestimmt sind (Umlaufvermögen). <sup>3</sup>Im Jahr 02 findet wegen Überschreitens der Umsatzgrenze die Kleinunternehmerregelung keine Anwendung. <sup>4</sup>Im Jahr 03 liegen die Voraussetzungen der Kleinunternehmerbesteuerung wieder vor und U wendet ab 03 wieder die Kleinunternehmerregelung an. <sup>5</sup>U veräußert die im Jahr 01 erworbenen Waren im Jahr 03.

<sup>6</sup>Für die Vorsteuerberichtigung der Waren ist § 15a Abs. 2 UStG maßgeblich, da diese nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden. <sup>7</sup>Nach § 15a Abs. 7 UStG stellt der Übergang zur Regelbesteuerung grundsätzlich eine Änderung der Verhältnisse dar. <sup>8</sup>Maßgeblich für die Vorsteuerberichtigung sind jedoch die Verhältnisse im Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung der Waren. <sup>9</sup>Die Verwendung ist mit der Veräußerung der Waren im Jahr 03 erfolgt. <sup>10</sup>Im Jahr 02 findet keine Verwendung statt. <sup>11</sup>Daher ist die in diesem Jahr eingetretene Änderung der Besteuerungsform ohne Belang. <sup>12</sup>Eine Änderung der Verhältnisse gegenüber den ursprünglichen für den Vorsteuerabzug maßgebenden

Verhältnissen liegt nicht vor, da U wie im Jahr 01 auch in 03 Kleinunternehmer ist.<sup>13</sup> Daher ist weder im Jahr 02 noch im Jahr 03 eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen.

#### Übergang von der Regelbesteuerung zur Durchschnittssatzbesteuerung nach den §§ 23, 23a oder 24 UStG oder umgekehrt

(4) <sup>1</sup>Vorsteuern aus der Anschaffung einheitlicher Gegenstände, die sowohl in einem gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) als auch in einem landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet werden, sind nicht nach § 15 UStG abziehbar, soweit sie den nach § 24 UStG versteuerten Umsätzen zuzurechnen sind (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG, Abschnitt 269 Abs. 2). <sup>2</sup>Werden diese Gegenstände abweichend von der bei Leistungsbezug gegebenen Verwendungsabsicht in einem anderen Umfang im jeweils anderen Unternehmensteil verwendet, kommt eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG in Betracht.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zuzüglich 38 000 € Umsatzsteuer, der zunächst zu 90 % im gewerblichen und zu 10 % im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet wird. <sup>2</sup>Ab dem Jahr 02 ändert sich dauerhaft das Nutzungsverhältnis in 50 % (Landwirtschaft) zu 50 % (Gewerbe).

<sup>3</sup>Im Jahr 01 sind die auf die Verwendung im gewerblichen Unternehmensteil entfallenden Vorsteuerbeträge i.H.v. 34 200 € (90 % von 38 000 €) als Vorsteuer abziehbar. <sup>4</sup>In den Jahren 02 bis 05 sind jeweils 2 736 € (40 % von 6 840 €) nach § 15a UStG zurückzuzahlen.

(5) <sup>1</sup>Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist auch vorzunehmen, wenn im Zeitpunkt des Leistungsbezugs nur ein Unternehmensteil besteht, im Zeitpunkt der späteren Verwendung dann jedoch zwei Unternehmensteile bestehen und das Wirtschaftsgut in beiden Unternehmensteilen verwendet wird. <sup>2</sup>Ebenfalls ist die Vorsteuer zu berichtigen, wenn bei zwei Unternehmensteilen das Wirtschaftsgut erst ausschließlich in einem Teil verwendet wird und sich die Nutzung in einem Folgejahr ändert.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zuzüglich 38 000 € Umsatzsteuer, der zunächst ausschließlich im gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) verwendet wird. <sup>2</sup>Ab dem Jahr 02 wird der Mährescher dauerhaft zu 50 % im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) genutzt.

<sup>3</sup>Im Jahr 01 sind sämtliche Vorsteuern (38 000 €) abziehbar. <sup>4</sup>In den Jahren 02 bis 05 sind jeweils 3 800 € (50 % von 7 600 €) nach § 15a UStG an das Finanzamt zurückzuzahlen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mährescher für 200 000 € zuzüglich 38 000 € Umsatzsteuer, der zunächst ausschließlich im landwirtschaftlichen Unternehmensteil (§ 24 UStG) verwendet wird. <sup>2</sup>Ab dem Jahr 02 wird der Mährescher dauerhaft ausschließlich im gewerblichen Unternehmensteil (Lohnunternehmen) genutzt.

<sup>3</sup>Im Jahr 01 entfällt der Vorsteuerabzug (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). <sup>4</sup>In den Jahren 02 bis 05 erhält der Unternehmer eine Vorsteuererstattung nach § 15a UStG von jeweils 7 600 € (1/5 von 38 000 €).

(6) <sup>1</sup>Bei der Aufgabe oder Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs kann die Vermietung/Verpachtung von zurückgehaltenen Wirtschaftsgütern, die nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet werden und deren Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG noch nicht abgelaufen ist, zu einer Änderung der Verhältnisse führen. <sup>2</sup>In diesen Fällen ist der Vorsteuerabzug für derartige Wirtschaftsgüter nach § 15a Abs. 1 UStG zu berichtigen.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Unternehmer U, der Landwirt ist und der nach § 24 Abs. 4 UStG zur Regelbesteuerung optiert hat, errichtet ein Stallgebäude für 500 000 € zzgl. 95 000 € Umsatzsteuer, das Anfang Januar des Jahres 01 erstmals verwendet wird. <sup>2</sup>Zum 1. 1. 02 veräußert er seinen Betrieb unter Zurückbehaltung dieses Stallgebäudes, das er nun nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfrei an den Käufer vermietet.

<sup>3</sup>Die auf die Errichtung des Gebäudes entfallende Vorsteuer i.H.v. 95 000 € ist abziehbar, da der Landwirt bei Errichtung des Gebäudes beabsichtigte, dieses zur Erzielung von zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zu verwenden. <sup>4</sup>Die nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietung stellt eine Änderung der Verhältnisse dar. <sup>5</sup>In den Jahren 02 bis 10 sind jeweils 9 500 € (1/10 von 95 000 €) nach § 15a Abs. 1 UStG zurückzuzahlen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Unternehmer U, der Landwirt ist und der die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwendet, erwirbt Anfang Januar des Jahres 01 einen Mähdrescher für 200 000 € zuzüglich 38 000 € Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Zum 1.1.02 veräußert er seinen Betrieb unter Zurückbehaltung des Mähdreschers, den er steuerpflichtig an den Käufer vermietet.

<sup>3</sup>Im Zeitpunkt des Leistungsbezugs (Jahr 01) ist der Vorsteuerabzug nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG ausgeschlossen. <sup>4</sup>In den Folgejahren wird der Mähdrescher zur Ausführung steuerpflichtiger Vermietungsumsätze verwendet. <sup>5</sup>Es liegt eine Änderung der Verhältnisse vor. <sup>6</sup>In den Jahren 02 bis 05 erhält der Unternehmer eine Vorsteuererstattung nach § 15a UStG von jeweils 7 600 € (1/5 von 38 000 €).

(7) <sup>1</sup>Im Rahmen der Aufgabe oder Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nach § 24 UStG kann auch eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 2 UStG in Betracht kommen, insbesondere wenn der Unternehmer selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte zurückbehält und diese erst nach der Aufgabe oder Veräußerung des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs veräußert. <sup>2</sup>Der zu berichtigende Vorsteuerbetrag kann aus Vereinfachungsgründen in Höhe der maßgeblichen Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG für diese Veräußerungsumsätze geschätzt werden. <sup>3</sup>Dabei ist die vorzunehmende Vorsteuerberichtigung auf die Höhe der aus dem Ausgangsumsatz resultierenden Steuer zu begrenzen.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Unternehmer U gibt zum 31.12.01 seinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (§ 24 UStG) auf. <sup>2</sup>Er verfügt allerdings aus der zurückliegenden Ernte noch über größere Restbestände von selbst erzeugten landwirtschaftlichen Erzeugnissen (Kartoffeln), die er nach der Betriebsaufgabe im Jahr 02 steuerpflichtig für 25 000 € zzgl. 1 750 € USt veräußert.

<sup>3</sup>Die Umsätze aus der Veräußerung der Ernterestbestände unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG, da sie nicht mehr im Rahmen eines aktiv bewirtschafteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfolgen. <sup>4</sup>Dieser Wechsel der Besteuerungsform stellt eine Änderung der Verhältnisse dar, die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebend waren. <sup>5</sup>Denn die bei der Erzeugung angefallenen und in den land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen enthaltenen Vorsteuern (z.B. aus Düngemitteln, Maschinen) waren bisher nicht abziehbar (§ 24 Abs. 1 Satz 4 UStG). <sup>6</sup>Durch den Übergang zur Regelbesteuerung steht U daher ein nachträglicher Vorsteuerabzug zu, soweit bisher nicht abziehbare Vorsteuern den zurückbehaltenen landwirtschaftlichen Erzeugnissen zuzurechnen sind. <sup>7</sup>Der zu berichtigende Vorsteuerbetrag kann aus Vereinfachungsgründen in Höhe der maßgeblichen Durchschnittssätze des § 24 Abs. 1 Satz 3 UStG für die Umsätze aus der Veräußerung der Ernte geschätzt werden. <sup>8</sup>U kann daher unter Berücksichtigung der Begrenzung auf die Höhe der aus dem Ausgangsumsatz resultierenden Steuer einen Vorsteuerbetrag von 7 % von 25 000 € (= 1 750 €) als Berichtigungsbetrag geltend machen.

#### 217f. Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG und andere Formen der Rechtsnachfolge

<sup>1</sup>Keine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15a UStG liegt z.B. in folgenden Fällen der Rechtsnachfolge vor:

1. Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG (§ 1 Abs. 1a Satz 3, § 15a Abs. 10 UStG);
2. <sup>1</sup>Gesamtrechtsnachfolge, da der Rechtsnachfolger in die gesamte Rechtsposition des Rechtsvorgängers eintritt. <sup>2</sup>Der Berichtigungszeitraum des Erblassers geht nur auf den Erben über, wenn dieser die Unternehmereigenschaft durch eine eigene Tätigkeit begründet;

3. **Anwachsung beim Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft;**
4. <sup>1</sup>**Begründung oder Wegfall eines Organschaftsverhältnisses.** <sup>2</sup>**Eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG hat aber dann zu erfolgen, wenn eine Gesellschaft mit steuerpflichtigen Umsätzen für ein Wirtschaftsgut den vollen Vorsteuerabzug erhalten hat und später auf Grund der Vorschrift des § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ihre Selbstständigkeit zugunsten eines Organträgers mit nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG steuerfreien Umsätzen verliert und das Wirtschaftsgut im Gesamtunternehmen des Organträgers zur Ausführung von steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen verwendet wird (BFH-Beschluss vom 12. 5. 2003, V B 211, 220/02, BStBI II S. 784).**
- <sup>2</sup>**Der maßgebliche Berichtigungszeitraum wird nicht unterbrochen.** <sup>3</sup>**Eine Vorsteuerberichtigung wegen Änderung der Verhältnisse beim Rechtsnachfolger hat nur zu erfolgen, wenn sich die Verhältnisse im Vergleich zu den beim Vorsteuerabzug des Rechtsvorgängers ursprünglich maßgebenden Verhältnissen ändern.**

### 218. Vereinfachungen bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) <sup>1</sup>**§ 44 UStDV enthält Regelungen zur Vereinfachung bei der Berichtigung des Vorsteuerabzugs.** <sup>2</sup>**Bei der Prüfung, ob die in § 44 UStDV aufgeführten Betragsgrenzen erreicht sind, ist jeweils auf den Gegenstand oder die bezogene Leistung abzustellen.** <sup>3</sup>**Dies gilt auch dann, wenn mehrere Gegenstände gleicher Art und Güte geliefert wurden.** <sup>4</sup>**Bei der Lieferung vertretbarer Sachen ist hingegen auf die zwischen leistendem Unternehmer und Leistungsempfänger geschlossene vertragliche Vereinbarung abzustellen.**

(2) <sup>1</sup>**Die Regelung des § 44 Abs. 1 UStDV, nach der eine Berichtigung des Vorsteuerabzugs entfällt, wenn die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts entfallende Vorsteuer 1 000 € nicht übersteigt, gilt für alle Berichtigungsobjekte unabhängig davon, nach welcher Vorschrift die Berichtigung des Vorsteuerabzugs vorzunehmen ist und, in welchem Umfang sich die für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse später ändern.** <sup>2</sup>**Bei der Bestimmung der 1 000 €-Grenze ist von den gesamten Vorsteuerbeträgen auszugehen, die auf die Anschaffung oder Herstellung bzw. den Bezug des einzelnen Berichtigungsobjekts entfallen.** <sup>3</sup>**Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind nicht einzubeziehen, da sie eigenständige Berichtigungsobjekte darstellen und selbstständig der 1 000 €-Grenze unterliegen.**

(3) <sup>1</sup>**Nach der Vereinfachungsregelung des § 44 Abs. 2 UStDV entfällt eine Vorsteuerberichtigung, wenn die dort genannten Grenzen nicht überschritten sind.** <sup>2</sup>**Die Grenze von 10 % ist in der Weise zu berechnen, dass das Aufteilungsverhältnis, das sich für das betreffende Jahr des Berichtigungszeitraums ergibt, dem Verhältnis gegenübergestellt wird, das für den ursprünglichen Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt nach § 15 UStG maßgebend war.** <sup>3</sup>**Für die absolute Grenze nach § 44 Abs. 2 UStDV von 1 000 € ist der Betrag maßgebend, um den der Vorsteuerabzug für das Berichtigungsobjekt auf Grund der Verhältnisse des betreffenden Jahres des Berichtigungszeitraums tatsächlich zu berichtigen wäre.** <sup>4</sup>**Bei Berichtigungsobjekten, die nur einmalig zur Ausführung eines Umsatzes verwendet werden, gilt entsprechendes für den Zeitpunkt der tatsächlichen Verwendung des Berichtigungsobjekts.**

(4) <sup>1</sup>**Beträgt die auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Bezugskosten eines Berichtigungsobjekts, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, entfallende Vorsteuer nicht mehr als 2 500 €, ist die Berichtigung erst bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des im Einzelfall maßgeblichen Berichtigungszeitraums durchzuführen (§ 44 Abs. 3 UStDV).** <sup>2</sup>**Dabei sind alle Änderungen, die sich für die einzelnen Jahre des Berichtigungszeitraums ergeben, zu berücksichtigen.** <sup>3</sup>**§ 44 Abs. 2 UStDV ist hierbei zu beachten.**

(5) <sup>1</sup>**Wird ein Wirtschaftsgut, das nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen verwendet wird, während des nach § 15a Abs. 1 UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraums veräußert oder nach § 3 Abs. 1b UStG geliefert, stehen damit die Verhältnisse bis zum Ablauf des Berichtigungszeitraums fest.** <sup>2</sup>**Daher ist die Berichtigung stets für den Voranmeldungszeitraum durchzuführen, in dem die Veräußerung oder unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG stattgefunden hat (§ 44 Abs. 4 Satz 3 UStDV).** <sup>3</sup>**Hierbei sind die Berichtigung für das Kalenderjahr der Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG und die Berichtigung für die noch folgenden Kalenderjahre des Berichtigungszeitraums gleichzeitig vorzunehmen.** <sup>4</sup>**In den Fällen des § 44 Abs. 3 UStDV sind außerdem die Berichtigungen für die vorausgegangenen Jahre des Berichtigungszeitraums durchzuführen.** <sup>5</sup>**Entsprechend ist zu verfahren, wenn eine sonstige**

**Leistung entgeltlich oder durch eine Zuwendung im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG aus dem Unternehmen ausscheidet (z.B. Veräußerung einer Lizenz).**

(6) <sup>1</sup>Verkürzt sich der Berichtigungszeitraum deswegen, weil **ein nicht nur einmalig zur Ausführung von Umsätzen dienendes** Wirtschaftsgut wegen Unbrauchbarkeit vorzeitig nicht mehr zur Ausführung von Umsätzen verwendbar ist (vgl. Abschnitt 216 Abs. 7), kann für die vorausgegangenen Abschnitte des Berichtigungszeitraums eine Neuberechnung des jeweiligen Berichtigungsbetrages erforderlich werden. <sup>2</sup>Die Unterschiede, die sich in einem solchen Fall ergeben, können aus Vereinfachungsgründen bei der Steuerfestsetzung für das letzte Kalenderjahr des verkürzten Berichtigungszeitraums berücksichtigt werden.

(7) <sup>1</sup>Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG ist grundsätzlich im Voranmeldungszeitraum durchzuführen, **in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.** <sup>2</sup>Übersteigt allerdings der Betrag, um den der Vorsteuerabzug bei einem Wirtschaftsgut für das Kalenderjahr zu berichtigen ist, nicht 6 000 €, ist nach § 44 Abs. 4 Satz 1 UStDV die Berichtigung erst im Rahmen der Steuerfestsetzung für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, **in dem die Änderung der Verhältnisse eingetreten ist.**

### 219. Aufzeichnungspflichten für die Berichtigung des Vorsteuerabzugs

(1) <sup>1</sup>**Nach § 22 Abs. 4 UStG hat der Unternehmer in den Fällen des § 15a UStG die Berechnungsgrundlagen für den Ausgleich aufzuzeichnen, der von ihm in den in Betracht kommenden Kalenderjahren vorzunehmen ist.** <sup>2</sup>Die Aufzeichnungspflichten des § 22 Abs. 4 UStG sind erfüllt, wenn der Unternehmer die folgenden Angaben eindeutig und leicht nachprüfbar aufzeichnet:

1. <sup>1</sup>die Anschaffungs- oder Herstellungskosten **bzw. Aufwendungen** für das betreffende **Berichtigungsobjekt** und die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge. <sup>2</sup>Falls es sich hierbei um mehrere Einzelbeträge handelt, ist auch jeweils die Gesamtsumme aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Insoweit sind auch die Vorsteuerbeträge aufzuzeichnen, die den nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätzen zuzurechnen sind;
2. den Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung des **Berichtigungsobjekts**;
3. **in den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG** die Verwendungsdauer (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer) im Sinne der einkommensteuerrechtlichen Vorschriften und den maßgeblichen Berichtigungszeitraum für das **Berichtigungsobjekt**;
4. <sup>1</sup>die Anteile, zu denen das **Berichtigungsobjekt** zur Ausführung der den Vorsteuerabzug ausschließenden Umsätze und zur Ausführung der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Umsätze verwendet wurde. <sup>2</sup>**In den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG sind die Anteile für jedes Kalenderjahr des Berichtigungszeitraums aufzuzeichnen**;
5. <sup>1</sup>bei einer Veräußerung oder unentgeltlichen Wertabgabe des **Berichtigungsobjekts** den Zeitpunkt und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieses Umsatzes. <sup>2</sup>**In den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG gilt dies nur, wenn die Veräußerung oder die unentgeltliche Wertabgabe in den Berichtigungszeitraum fallen**;
6. **in den Fällen des § 15a Abs. 1 UStG** bei einer Verkürzung des Berichtigungszeitraums wegen vorzeitiger Unbrauchbarkeit des Wirtschaftsguts die Ursache unter Angabe des Zeitpunkts und unter Hinweis auf die entsprechenden Unterlagen.

(2) Die Aufzeichnungen für das einzelne **Berichtigungsobjekt** sind von dem Zeitpunkt an zu führen, für **den** der Vorsteuerabzug **vorgenommen** worden ist.

(3) Die besondere Aufzeichnungspflicht nach § 22 Abs. 4 UStG entfällt insoweit, als sich die erforderlichen Angaben aus den sonstigen Aufzeichnungen oder der Buchführung des Unternehmers eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen.

Zu § 16 UStG

### 220. Steuerberechnung

(1) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat alle im Rahmen seines Unternehmens ausgeführte Umsätze zusammenzurechnen. <sup>2</sup>Dem Unternehmer sind im Fall der Zwangsverwaltung über ein Grundstück des Unternehmers auch die Umsätze zuzurechnen, die der Zwangsverwalter im Rahmen seiner

Verwaltungstätigkeit ausführt (vgl. BFH-Urteil vom 10. 4. 1997, V R 26/96, BStBl II S. 552); zur Abgabe von Voranmeldungen in diesen Fällen vgl. Abschnitt 230 Abs. 4.

(2) <sup>1</sup>Nach § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG i.V.m. § 18 Abs. 1 Satz 2 UStG kann die bereits im abgelaufenen Monat entstandene, aber erst am 16. Tage nach Ablauf des Monats fällige Einfuhrumsatzsteuer zum gleichen Zeitpunkt von der Steuer des abgelaufenen Monats als Vorsteuer abgezogen werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Entstehung der Einfuhrumsatzsteuer (Einfuhr) im Januar, Fälligkeit auf Grund eines Zahlungsaufschubs am 16. Februar.

<sup>2</sup>Die Einfuhrumsatzsteuer kann bereits als Vorsteuer in der Voranmeldung für Januar abgezogen werden.

<sup>2</sup>Zum Nachweis der zu entrichtenden Einfuhrumsatzsteuer in diesen Fällen vgl. Abschnitt 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2. <sup>3</sup>Wird die Einfuhrumsatzsteuer bei Fälligkeit nicht entrichtet, ist der Vorsteuerabzug für den Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum zu berichtigen, in dem er geltend gemacht worden ist.

### 221. Beförderungseinzelbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Die Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) setzt voraus, dass Kraftomnibusse, mit denen die Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr durchgeführt werden, nicht im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) zugelassen sind. <sup>2</sup>Es ist nicht erforderlich, dass der Beförderer ein ausländischer Unternehmer ist. <sup>3</sup>Für die Besteuerung der Beförderungsleistung kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer Eigentümer des Kraftomnibusses ist oder ob er ihn gemietet hat. <sup>4</sup>(Beförderungs-)Unternehmer im verkehrsrechtlichen und im umsatzsteuerrechtlichen Sinne ist derjenige, der die Beförderung im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführt (§ 3 Abs. 2 PBefG). <sup>5</sup>Führt ein Omnibusunternehmer die Beförderung mit einem gemieteten Kraftomnibus durch, geht der Beförderungsleistung eine Leistung voraus, die in der Vermietung des Kraftomnibusses besteht. <sup>6</sup>Wird der Kraftomnibus von einem Unternehmer vermietet, der sein Unternehmen im übrigen Gemeinschaftsgebiet betreibt, ist die Vermietungsleistung im Inland nicht steuerbar (§ 3a Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Nr. 11 UStG). <sup>7</sup>In diesem Fall ist nur die Beförderungsleistung im Inland zu besteuern. <sup>8</sup>Betreibt der Unternehmer sein Unternehmen jedoch im Drittlandsgebiet, wird die Vermietungsleistung als im Inland ausgeführt behandelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 UStDV). <sup>9</sup>Daher sind sowohl die Vermietungsleistung als auch die Beförderungsleistung im Inland zu besteuern.

(2) <sup>1</sup>**Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen unterliegen der Beförderungseinzelbesteuerung, wenn bei der Ein- oder Ausreise eine Grenze zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet (z.B. Grenze zur Schweiz) überschritten wird.** <sup>2</sup>Führt der Unternehmer im Zusammenhang mit einer grenzüberschreitenden Beförderung von Personen weitere Personenbeförderungen im Inland durch (z.B. Sonderfahrten während des Aufenthalts einer Reisegruppe in Deutschland), unterliegen diese ebenfalls der Beförderungseinzelbesteuerung.

(3) Kraftomnibusse sind Kraftfahrzeuge, die nach ihrer Bauart und Ausstattung zur Beförderung von mehr als neun Personen – einschließlich Führer – geeignet und bestimmt sind (§ 4 Abs. 4 Nr. 2 PBefG).

(4) <sup>1</sup>Der Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen umfasst die Ausflugsfahrten, die Ferienziel-Reisen und den Verkehr mit Mietomnibussen (§ 46 PBefG). <sup>2</sup>Ausflugsfahrten sind Fahrten, die der Unternehmer nach einem bestimmten, von ihm aufgestellten Plan und zu einem für alle Teilnehmer gleichen und gemeinsam verfolgten Ausflugszweck anbietet und ausführt (§ 48 Abs. 1 PBefG). <sup>3</sup>Ferienziel-Reisen sind Reisen zu Erholungsaufenthalten, die der Unternehmer nach einem bestimmten, von ihm aufgestellten Plan zu einem Gesamtentgelt für Beförderung und Unterkunft mit oder ohne Verpflegung anbietet und ausführt (§ 48 Abs. 2 PBefG). <sup>4</sup>Verkehr mit Mietomnibussen ist die Beförderung von Personen mit Kraftomnibussen, die nur im Ganzen zur Beförderung angemietet werden und mit denen der Unternehmer Fahrten ausführt, deren Zweck, Ziel und Ablauf der Mieter bestimmt. <sup>5</sup>Die Teilnehmer müssen ein zusammengehöriger Personenkreis und über Ziel und Ablauf der Fahrt einig sein (§ 49 Abs. 1 PBefG). <sup>6</sup>**Bei den in bilateralen Abkommen mit Drittstaaten als Pendelverkehr bezeichneten Personenbeförderungen handelt es sich um Gelegenheitsverkehr.**

(5) <sup>1</sup>Der Beförderungseinzelbesteuerung unterliegt nur der inländische Streckenanteil. <sup>2</sup>Inländische Streckenanteile, die nach den §§ 2 oder 5 UStDV als ausländische Beförderungsstrecken anzusehen

sind, bleiben unberücksichtigt. <sup>3</sup>Streckenanteile, die nach den §§ 3 oder 6 UStDV als inländische Beförderungsstrecken anzusehen sind, sind in die Besteuerung einzubeziehen.

(6) **<sup>1</sup>Personenbeförderungen, die unentgeltlich oder nicht im Rahmen eines Unternehmens durchgeführt werden, unterliegen bei entsprechendem Nachweis nicht der Umsatzsteuer.** <sup>2</sup>Werden Schülergruppen, Studentengruppen, Jugendgruppen, kulturelle Gruppen – z.B. Theater- und Musikensembles, Chöre – oder Mitglieder von Vereinen in Kraftomnibussen befördert, die dem Schulträger, dem Träger der kulturellen Gruppe oder dem Verein gehören, kann grundsätzlich angenommen werden, dass diese Beförderungsleistungen nicht im Rahmen eines Unternehmens erbracht werden. <sup>3</sup>**Dies gilt entsprechend, wenn der Verein, die Gruppe oder die Schule einen Kraftomnibus anmietet und anschließend die Personen mit eigenem Fahrer, im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung befördert.** <sup>4</sup>**Ist der Busfahrer Angestellter des den Omnibus vermietenden Unternehmers und wird er von diesem bezahlt, ist für Zwecke der Beförderungseinzelbesteuerung von einer Personenbeförderung durch den Busunternehmer auszugehen.**

(7) <sup>1</sup>Die maßgebliche Zahl der Personenkilometer ergibt sich durch Vervielfachung der Anzahl der beförderten Personen mit der Anzahl der Kilometer der im Inland zurückgelegten Beförderungsstrecke (tatsächlich im Inland durchfahrene Strecke). <sup>2</sup>Bei der Ermittlung der Zahl der beförderten Personen bleiben der Fahrer, der Beifahrer, Begleitpersonen, die Angestellte des Beförderers sind – z.B. Reiseleiter, Dolmetscher und Stewardessen –, sowie unentgeltlich mitbeförderte Kleinkinder (unter 4 Jahren) außer Betracht. <sup>3</sup>Personen, die der Beförderer aus privaten Gründen unentgeltlich mitbefördert, z.B. Angehörige, sind demgegenüber mitzuzählen, soweit eine sonstige Leistung im Sinne von § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vorliegt, die nach § 3f UStG im Inland ausgeführt wird.

(8) <sup>1</sup>Bei der Beförderungseinzelbesteuerung dürfen Vorsteuerbeträge nicht abgesetzt werden. <sup>2</sup>Der Beförderungsunternehmer kann jedoch die Vergütung der Vorsteuerbeträge, die den der Beförderungseinzelbesteuerung unterliegenden Beförderungsleistungen zuzurechnen sind, im Vorsteuer-Vergütungsverfahren beantragen (§§ 59 bis 61 UStDV). <sup>3</sup>Außerdem kann er diese Vorsteuerbeträge im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG geltend machen, wenn bei ihm dieses Verfahren anstelle des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens durchzuführen ist. <sup>4</sup>Durch die Besteuerung nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG wird die Beförderungseinzelbesteuerung nicht berührt. <sup>5</sup>Die hierbei bereits versteuerten Umsätze sind daher, abgesehen vom Fall des Absatzes 9, nicht in das allgemeine Besteuerungsverfahren einzubeziehen.

(9) <sup>1</sup>Anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung kann der Unternehmer nach Ablauf des Besteuerungszeitraumes die Besteuerung nach § 16 Abs. 1 und 2 UStG beantragen. <sup>2</sup>Wegen der Anrechnung der im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung festgesetzten Steuern und des Verfahrens vgl. Abschnitt 231 Abs. 3.

### 221a. Fahrzeugeinzelbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Die Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG) setzt voraus, dass andere als die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen einen innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge bewirken. <sup>2</sup>Zum Begriff des neuen Fahrzeugs vgl. Abschnitt 15c Sätze 2 bis 5. <sup>3</sup>Zum Personenkreis, die eine Fahrzeugeinzelbesteuerung vorzunehmen haben, vgl. Abschnitt 15c Satz 1. <sup>4</sup>Bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung dürfen Vorsteuerbeträge nicht abgesetzt werden.

(2) <sup>1</sup>Für den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge durch Unternehmer, die das Fahrzeug für ihren unternehmerischen Bereich erwerben, oder durch juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die das Fahrzeug nicht für ihr Unternehmen erwerben (§ 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG), ist die Fahrzeugeinzelbesteuerung nicht durchzuführen. <sup>2</sup>Diese Unternehmer oder juristischen Personen haben den innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge in der Voranmeldung und in der Steuererklärung für das Kalenderjahr anzumelden.

### 222. Umrechnung von Werten in fremder Währung

(1) <sup>1</sup>Die Umrechnung der Werte in fremder Währung (§ 16 Abs. 6 UStG) dient der Berechnung der Umsatzsteuer und der abziehbaren Vorsteuerbeträge. <sup>2</sup>Kursänderungen zwischen der Ausführung der Leistung und der Vereinnahmung des Entgelts bleiben unberücksichtigt.

(2) <sup>1</sup>Bei der Umrechnung nach dem Tageskurs ist der Nachweis durch Bankmitteilung oder Kurszettel zu führen, weil die Bankabrechnung im Zeitpunkt der Leistung noch nicht vorliegt. <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt gestatten, dass die Umrechnung regelmäßig nach den



Durchschnittskursen vorgenommen wird, die das Bundesministerium der Finanzen für den Monat bekannt gegeben hat, der dem Monat vorangeht, in dem die Leistung ausgeführt oder das Entgelt vereinnahmt wird.

(3) Zur Umrechnung der Werte in fremder Währung zur Berechnung der Umsatzsteuer im Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG vgl. Abschnitt 39c Abs. 9.

#### Zu § 17 UStG

### 223. Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Änderung der Bemessungsgrundlage

(1) <sup>1</sup>Die Frage, ob sich die Bemessungsgrundlage für einen steuerpflichtigen Umsatz geändert hat, beurteilt sich nach § 10 Abs. 1 bis 5 UStG. <sup>2</sup>Auf die Abschnitte 149 bis 158 wird verwiesen. <sup>3</sup>Zur Steuer- und Vorsteuerberichtigung bei Entgeltsminderungen durch Gewährung von verdeckten Preisnachlässen vgl. Abschnitt 153 Abs. 4.

(2) <sup>1</sup>Die erforderlichen Berichtigungen sind für den Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist. <sup>2</sup>Die Berichtigungspflicht ist bereits bei der Berechnung der Vorauszahlungen zu beachten (§ 18 Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>Erlischt die Forderung auf eine Gegenleistung auf Grund einer späteren Vertragsänderung teilweise, mindert sich das Entgelt bereits im Zeitpunkt der Vertragsänderung (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 1995, V R 57/94, BStBl 1996 II S. 206). <sup>4</sup>Mindert sich der Kaufpreis auf Grund einer Mängelrüge, ändert sich die Bemessungsgrundlage im Zeitpunkt der tatsächlichen Realisierung der Ansprüche (Erfüllungsgeschäft – vgl. EuGH-Urteil vom 29. 5. 2001, C-86/99, EuGHE I S. 4167).

(3) <sup>1</sup>Die Berichtigungspflicht besteht auch dann, wenn sich die Berichtigung der Steuer und die Berichtigung des Vorsteuerabzugs im Ergebnis ausgleichen. <sup>2</sup>Berechnet der Leistungsempfänger z.B. Lieferantenskonti nicht vom Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer, sondern nur vom Entgelt (ohne Umsatzsteuer), hat er unabhängig von der Behandlung der Skontobeträge durch den Lieferanten den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen. <sup>3</sup>Die Berichtigungspflicht ist bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage nicht von einer Änderung des Steuerbetrags in der ursprünglichen Rechnung abhängig (vgl. BFH-Urteil vom 30. 11. 1995, a.a.O.). <sup>4</sup>Ein Beleg austausch ist nur für die in § 17 Abs. 4 UStG bezeichneten Fälle vorgeschrieben. <sup>5</sup>Gewährt eine Genossenschaft ihren Mitgliedern eine umsatzabhängige Zusatzvergütung für die an die Genossenschaft erbrachten Lieferungen, handelt es sich um eine nachträgliche Erhöhung des Entgelts (vgl. BFH-Urteil vom 6. 6. 2002, V R 59/00, BStBl 2003 II S. 214).

(4) Die Berichtigung des Vorsteuerabzugs kann unterbleiben, soweit der auf die Entgeltsminderung entfallende Steuerbetrag von einem dritten Unternehmer entrichtet wird (§ 17 Abs. 1 Satz 6 UStG).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Die Einkaufsgenossenschaft E (Zentralregulierer) vermittelt eine Warenlieferung von A an B. <sup>2</sup>E wird auch in den Abrechnungsverkehr eingeschaltet. <sup>3</sup>Sie zahlt für B den Kaufpreis an A unter Inanspruchnahme von Skonto. <sup>4</sup>B zahlt an E den Kaufpreis ohne Inanspruchnahme von Skonto.

<sup>5</sup>Nach § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG hat A seine Steuer zu berichtigen. <sup>6</sup>B braucht nach § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG seinen Vorsteuerabzug nicht zu berichtigen, soweit E die auf den Skontoabzug entfallende Steuer an das Finanzamt entrichtet.

(5) <sup>1</sup>Die Pflicht zur Berichtigung der Steuer und des Vorsteuerabzugs nach § 17 Abs. 1 UStG besteht auch dann, wenn das Entgelt für eine steuerpflichtige Lieferung oder sonstige Leistung uneinbringlich geworden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Uneinbringlichkeit im Sinne des § 17 Abs. 2 UStG liegt insbesondere vor, wenn der Schuldner zahlungsunfähig ist, **wenn** den Forderungen die Einrede des Einforderungsverzichts entgegengehalten werden kann (vgl. BFH-Beschluss vom 10. 3. 1983, V B 46/80, BStBl II S. 389) **oder wenn der Anspruch auf Entrichtung des Entgelts nicht erfüllt wird und bei objektiver Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit rechtlich oder tatsächlich nicht durchsetzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 2006, V R 13/04, BStBl 2007 II S. 22)**. <sup>3</sup>Auch soweit der Leistungsempfänger das Bestehen oder die Höhe des vereinbarten Entgelts substantiiert bestreitet, kommt – übereinstimmend mit der Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Leistungsempfänger – beim Leistenden eine Berichtigung der Umsatzsteuer wegen Uneinbringlichkeit in Betracht (vgl. BFH-Urteile vom 31. 5. 2001, V R 71/99, BStBl 2003 II S. 206, und vom 22. 4. 2004, V R 72/03, BStBl II S. 684). <sup>4</sup>**Eine Berichtigung kommt auch in Betracht, wenn der Leistungsempfänger zwar nicht die Entgeltforderung selbst bestreitet, sondern mit einer vom Leistenden substantiiert bestrittenen Gegenforderung aufrechnet, und wenn bei objektiver**

**Betrachtung damit zu rechnen ist, dass der Leistende die Entgeltforderung ganz oder teilweise jedenfalls auf absehbare Zeit nicht durchsetzen kann (vgl. BFH-Urteil vom 20. 7. 2006, a.a.O.).** <sup>5</sup>Wird über das Vermögen eines Unternehmers das Insolvenzverfahren eröffnet, werden die gegen ihn gerichteten Forderungen spätestens in diesem Zeitpunkt unbeschadet einer möglichen Insolvenzquote in voller Höhe uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG. <sup>6</sup>Etwas anderes gilt jedoch, soweit der Insolvenzverwalter die Vertragserfüllung wählt (vgl. BFH-Urteil vom 28. 6. 2000, V R 45/99, BStBl II S. 703, zum Konkursverfahren). <sup>7</sup>Zur Frage der Uneinbringlichkeit beim sog. Akzeptantenwechselgeschäft vgl. BFH-Urteil vom 8. 12. 1993, XI R 81/90, BStBl 1994 II S. 338. <sup>8</sup>Ertragsteuerrechtlich zulässige pauschale Wertberichtigungen führen nicht zu einer Berichtigung nach § 17 Abs. 2 UStG. <sup>9</sup>Der Gläubiger, der eine Forderung als uneinbringlich behandelt, ist nicht verpflichtet, dem Schuldner hiervon Mitteilung zu machen. <sup>10</sup>Das Finanzamt des Gläubigers ist jedoch berechtigt, das Finanzamt des Schuldners auf die Ausbuchung der Forderung hinzuweisen. <sup>11</sup>Der Vorsteuer rückzahlungsanspruch dieses Finanzamts entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Uneinbringlichkeit eingetreten ist (vgl. BFH-Urteil vom 8. 10. 1997, XI R 25/97, BStBl 1998 II S. 69). <sup>12</sup>Der Schuldner hat nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG seinen Vorsteuerabzug bereits dann entsprechend zu berichtigen, wenn sich aus den Gesamtumständen, insbesondere aus einem längeren Zeitablauf nach Eingehung der Verbindlichkeit ergibt, dass er seiner Zahlungsverpflichtung gegenüber seinem Gläubiger nicht mehr nachkommen wird. <sup>13</sup>Wird der Anspruch des Gläubigers später ganz oder teilweise befriedigt, ist § 17 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 UStG anzuwenden.

(6) Bei der Abtretung einer Forderung unter dem Nennwert bestimmt sich das Entgelt nach den tatsächlichen Aufwendungen des Leistungsempfängers (vgl. Abschnitt 149 Abs. 4).

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer hat auf Grund einer Lieferung eine Forderung i.H.v. **11 900 €** gegen seinen zum Vorsteuerabzug berechtigten Abnehmer. <sup>2</sup>Er tritt diese Forderung zum Festpreis von 5 750 € an ein Inkassobüro ab. <sup>3</sup>Das Inkassobüro kann noch **8 925 €** einziehen.

<sup>4</sup>Die Steuer des Lieferers richtet sich zunächst nach dem für die Lieferung vereinbarten Entgelt von 10 000 € (Steuer bei einem Steuersatz von **19 % = 1 900 €**). <sup>5</sup>Die endgültige Steuer des Lieferers beträgt allerdings nur **1 425 €**, da der Abnehmer nur **8 925 €** aufgewandt hat (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG), während die restlichen **2 975 €** uneinbringlich sind. <sup>6</sup>Eine entsprechende Minderung der Steuer nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 Satz 1 UStG von **1 900 €** auf **1 425 €** setzt jedoch voraus, dass der Lieferer die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung nachweist. <sup>7</sup>Er muss sich also Kenntnis davon verschaffen, welchen Betrag das Inkassobüro tatsächlich noch einziehen konnte. <sup>8</sup>Der Abnehmer hat zunächst auf Grund der ihm vom Lieferer erteilten Rechnung den Vorsteuerabzug in voller Höhe. <sup>9</sup>Er muss ihn jedoch von sich aus nach § 17 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 UStG auf der Grundlage seiner tatsächlichen Zahlung an das Inkassobüro (im Beispielfall auf **1 425 €**) berichtigen, da er die teilweise Uneinbringlichkeit der Forderung kennt. <sup>10</sup>Dies gilt entsprechend, wenn der Abnehmer weniger an das Inkassobüro zahlt, als der Lieferer für die Forderung erhalten hat. <sup>11</sup>Zahlt der Abnehmer den vollen Rechnungsbetrag an das Inkassobüro, bleiben die Steuer des Lieferers und der Vorsteuerabzug des Abnehmers in voller Höhe bestehen.

(7) <sup>1</sup>Steuer- und Vorsteuerberichtigungen sind auch erforderlich, wenn für eine Leistung ein Entgelt entrichtet, die Leistung jedoch nicht ausgeführt worden ist (§ 17 Abs. 2 Nr. 2 UStG). <sup>2</sup>Diese Regelung steht im Zusammenhang mit der in § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG vorgeschriebenen Besteuerung von Zahlungen vor Ausführung der Leistungen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Über das Vermögen eines Unternehmers, der Anzahlungen erhalten und versteuert hat, wird das Insolvenzverfahren eröffnet, bevor er eine Leistung erbracht hat. <sup>2</sup>Der Insolvenzverwalter lehnt die Erfüllung des Vertrags ab. <sup>3</sup>Der Unternehmer, der die vertraglich geschuldete Leistung nicht erbracht hat, hat die Steuer auf die Anzahlung zu berichtigen. <sup>4</sup>Unabhängig davon hat der Unternehmer, an den die vertraglich geschuldete Leistung erbracht werden sollte, den Vorsteuerabzug in sinngemäßer Anwendung des § 17 Abs. 1 Satz 2 UStG zu berichtigen.

(8) Eine Lieferung ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG rückgängig gemacht worden, wenn der Insolvenzverwalter die Erfüllung eines zurzeit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens vom Schuldner und seinem Vertragspartner noch nicht oder nicht vollständig erfüllten Vertrags ablehnt (§ 103 InsO) und der Lieferer infolgedessen die Verfügungsmacht an dem gelieferten Gegenstand zurückerhält (vgl. BFH-Urteil vom 8. 5. 2003, V R 20/02, BStBl II S. 953, zum Konkursverfahren).

(9) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 17 Abs. 1 UStG ist entsprechend anzuwenden, wenn in einer Rechnung der Steuerbetrag nach § 14c Abs. 1 UStG berichtigt wird. <sup>2</sup>Die erforderlichen Berichtigungen sind in

dem Besteuerungszeitraum vorzunehmen, in dem der Rechnungsaussteller eine Rechnung mit geändertem Steuerausweis erteilt. <sup>3</sup>Der Widerspruch gegen den in einer Gutschrift enthaltenen Steuerausweis wirkt deshalb erst in dem Besteuerungszeitraum, in dem er erklärt wird (vgl. BFH-Urteil vom 19. 5. 1993, V R 110/88, BStBl II S. 779).

(10) Zur Haftung bei Änderung der Bemessungsgrundlage vgl. Abschnitt 182c.

#### 224. Änderung der Bemessungsgrundlage bei der Ausgabe von Gutscheinen

(1) <sup>1</sup>Die Ausgabe eines Gutscheins im Rahmen einer Werbemaßnahme, der einen Endabnehmer in die Lage versetzt, eine Leistung um den Nennwert des Gutscheins verbilligt zu erwerben, kann zu einer Minderung der Bemessungsgrundlage führen. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, ob die mit dem Gutschein verbundene Vergütung auf allen Stufen der Leistungskette vom Hersteller bis zum Endabnehmer erfolgt. <sup>3</sup>Die Minderung der Bemessungsgrundlage ist von dem Unternehmer geltend zu machen, der den Umsatz ausführt und den finanziellen Aufwand für die Vergütung des Gutscheins trägt (z.B. Hersteller), während bei dem Unternehmer, an den dieser Umsatz ausgeführt worden ist, der Vorsteuerabzug unverändert bleibt. <sup>4</sup>Eine solche Minderung der Bemessungsgrundlage setzt voraus, dass der Gutschein von einem Unternehmer ausgegeben wird, der mit einem eigenen Umsatz an der Fördermaßnahme beteiligt ist.

##### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Hersteller A verkauft Ware an Zwischenhändler B. <sup>2</sup>A ist an einer Ausweitung des Absatzes seiner Waren interessiert und gibt Gutscheine aus, die Endverbraucher in die Lage versetzen, die Ware verbilligt zu erwerben.

<sup>3</sup>Da A mit eigenen Umsätzen an der Fördermaßnahme beteiligt ist, kann A die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung an B mindern.

<sup>5</sup>Eine Minderung der Bemessungsgrundlage kommt nicht in Betracht, wenn der mit dem eingelösten Gutschein verbundene finanzielle Aufwand von dem Unternehmer aus allgemeinem Werbeinteresse getragen wird und nicht einem nachfolgenden Umsatz in der Leistungskette (Hersteller – Endabnehmer) zugeordnet werden kann (**vgl. BFH-Urteil vom 11. 5. 2006, V R 33/03, BStBl II S. 699, und Abschnitt 151 Abs. 3**).

##### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Das Kaufhaus K verteilt Gutscheine an Kunden zum Besuch eines in dem Kaufhaus von einem fremden Unternehmer F betriebenen Frisiersalons. <sup>2</sup>K will mit der Maßnahme erreichen, dass Kunden aus Anlass der Gutscheineinlösung bei F das Kaufhaus aufsuchen und dort Waren erwerben.

<sup>3</sup>K kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen.

##### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Der Automobilhersteller A erwirbt bei einem Mineralölkonzern M Gutscheine, die zum Bezug sämtlicher Waren und Dienstleistungen berechtigen, die in den Tankstellen des M angeboten werden. <sup>2</sup>Diese Gutscheine gibt A über Vertragshändler an seine Kunden beim Erwerb eines neuen Autos als Zugabe weiter.

<sup>3</sup>A kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage seiner Umsätze vornehmen. <sup>4</sup>Der Kunde erhält das Auto nicht billiger, sondern lediglich die Möglichkeit, bei einem dritten Unternehmer – hier M – Leistungen zu beziehen, deren Entgelt bereits von dritter Seite entrichtet wurde.

(2) <sup>1</sup>Als Gutscheine gelten allgemein schriftlich zugesicherte Rabatt- oder Vergütungsansprüche, z.B. in Form von Kupons, die ein Unternehmer zur Förderung seiner Umsätze ausgibt und die auf der gleichen oder nachfolgenden Umsatzstufe den Leistungsempfänger berechtigen, die Leistung im Ergebnis verbilligt um den Nennwert des Gutscheins in Anspruch zu nehmen. <sup>2</sup>Der Nennwert des Gutscheins entspricht einem Bruttobetrag, d.h. er schließt die Umsatzsteuer ein.

(3) Das Einlösen des Gutscheins kann in der Weise erfolgen, dass der Endabnehmer den Gutschein beim Erwerb der Leistung an Zahlungs statt einsetzt und der Zwischenhändler sich den Nennwert des Gutscheins vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen vergüten lässt (Preisnachlassgutschein) oder dass der Endabnehmer direkt vom Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben hat, oder in dessen Auftrag von einem anderen eine nachträgliche Vergütung erhält (Preiserstattungsgutschein).

(4) <sup>1</sup>Wird die Leistung an einen voll oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer als Endabnehmer bewirkt, der den Gutschein einlöst, mindert sich bei diesem Endabnehmer der Vorsteuerabzug aus der Leistung um den im Nennwert des Gutscheins enthaltenen Umsatzsteuerbetrag, ohne dass es bei dem Unternehmer, der diesen Umsatz ausgeführt hat, zu einer Berichtigung seiner Bemessungsgrundlage kommt. <sup>2</sup>Die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, kommt auch in diesen Fällen in Betracht.

(5) <sup>1</sup>Für die Minderung der Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat (z.B. Hersteller), ist Voraussetzung, dass

1. der Hersteller eine im Inland steuerpflichtige Leistung erbracht hat,
2. der Hersteller einem Abnehmer, der nicht unmittelbar in der Leistungskette nachfolgen muss, den Nennwert eines ausgegebenen Gutscheins vergütet hat,
3. die Leistung an den Abnehmer, der den Gutschein einlöst, im Inland steuerpflichtig ist und
4. der Hersteller das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen nachgewiesen hat.

<sup>2</sup>Die Minderung der Bemessungsgrundlage hängt nicht davon ab, ob der Unternehmer seine Leistung unmittelbar an den Einzelhändler oder an einen Großhändler oder Zwischenhändler bewirkt.

(6) <sup>1</sup>Die Bemessungsgrundlage beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, wird um den Vergütungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer gemindert, die sich nach dem Umsatzsteuersatz berechnet, der auf den Umsatz Anwendung findet, für den der Gutschein eingelöst wird. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann entsprechend § 17 Abs. 1 Satz 7 UStG die Minderung der Bemessungsgrundlage für den Besteuerungszeitraum vornehmen, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist, d.h. für den Besteuerungszeitraum, in dem der Unternehmer den Gutschein vergütet hat. <sup>3</sup>Aus der Minderung der Bemessungsgrundlage folgt nicht, dass die Rechnung des Unternehmers an seinen Abnehmer und ein etwaiger Vorsteuerabzug dieses Abnehmers zu berichtigen wären. <sup>4</sup>§ 14c Abs. 1 UStG findet in diesen Fällen keine Anwendung.

(7) <sup>1</sup>In den Fällen des Preisnachlassgutscheins soll der Unternehmer, der diesen Gutschein ausgegeben und vergütet hat, den Nachweis regelmäßig wie folgt führen:

1. Durch einen Beleg über die ihn belastende Vergütung des Nennwerts des Gutscheins gegenüber dem Zwischenhändler; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:
  - a) Bezeichnung (z.B. Registriernummer) des Gutscheins,
  - b) Name und Anschrift des Endabnehmers,
  - c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endabnehmers, und
2. durch Vorlage eines Belegs des Zwischenhändlers, aus dem sich ergibt, dass die Leistung an den Endabnehmer im Inland steuerpflichtig ist; aus dem Beleg müssen sich der maßgebliche Steuersatz und der Preis, aufgegliedert nach dem vom Endabnehmer aufgewendeten Betrag und Nennwert des Gutscheins, den der Endabnehmer an Zahlungen statt hingibt, ergeben.

<sup>2</sup>Die Nachweise können sich auch aus der Gesamtheit anderer beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, vorliegender Unterlagen ergeben, wenn sich aus ihnen leicht und eindeutig nachprüfen lässt, dass die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorgelegen haben.

(8) <sup>1</sup>In den Fällen des Preiserstattungsgutscheins soll der Unternehmer, der diesen Gutschein ausgegeben und vergütet hat, den Nachweis regelmäßig wie folgt führen:

1. Durch eine Kopie der Rechnung des Zwischenhändlers, aus der sich eindeutig der steuerpflichtige Umsatz ergibt, für den die Vergütung geleistet wurde, und
2. durch einen Beleg über die ihn belastende Vergütung (z.B. Überweisung oder Barzahlung) des Nennwerts des Gutscheins gegenüber dem Endabnehmer; der Beleg soll außerdem folgende Angaben enthalten:
  - a) Bezeichnung (z.B. Registriernummer) des Gutscheins,
  - b) Name und Anschrift des Endabnehmers,
  - c) Angaben zur Vorsteuerabzugsberechtigung des Endabnehmers.

<sup>2</sup>Die Nachweise können sich auch aus der Gesamtheit anderer beim Unternehmer, der den Gutschein ausgegeben und vergütet hat, vorliegender Unterlagen ergeben, wenn sich aus ihnen leicht und eindeutig nachprüfen lässt, dass die Voraussetzungen für eine Minderung der Bemessungsgrundlage vorgelegen haben.

(9) <sup>1</sup>Aus allen Umsatzgeschäften in der Kette dürfen insgesamt nur die Umsatzsteuerbeträge berücksichtigt werden, die dem vom Endabnehmer wirtschaftlich aufgewendeten Umsatzsteuerbetrag entsprechen. <sup>2</sup>Für Unternehmer, die auf den Produktions- und Vertriebsstufen vor der Endverbrauchsstufe tätig sind, muss die Umsatzbesteuerung neutral sein.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Hersteller A verkauft an den Zwischenhändler B ein Möbelstück für 1 000 € zuzüglich **190 €** gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. <sup>2</sup>B verkauft dieses Möbelstück an den Einzelhändler C für 1 500 € zuzüglich **285 €** gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. <sup>3</sup>C verkauft dieses Möbelstück an den Endabnehmer D für 2 000 € zuzüglich **380 €** gesondert ausgewiesener Umsatzsteuer. <sup>4</sup>D zahlt C einen Barbetrag i.H.v. **2 261 €** und übergibt C einen von A ausgegebenen Warengutschein mit einem Nennwert von **119 €** an Zahlungs statt. <sup>5</sup>C legt den Warengutschein A vor und erhält von diesem eine Vergütung i.H.v. **119 €** (Preisnachlassgutschein).

<sup>6</sup>Hersteller A kann die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung um **100 €** mindern (**119 €: 1,19**).

<sup>7</sup>Die geschuldete Umsatzsteuer des A vermindert sich um **19 €**. <sup>8</sup>Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht.

<sup>9</sup>Zwischenhändler B hat in Höhe des in der Rechnung des A ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – einen Vorsteuerabzug i.H.v. **190 €**.

<sup>10</sup>Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des C an D setzt sich aus der Barzahlung des D i.H.v. **2 261 €** und dem von A gezahlten Erstattungsbetrag i.H.v. **119 €**, abzüglich der in diesen Beträgen enthaltenen Umsatzsteuer (**2 261 € + 119 € = 2 380 €: 1,19**) zusammen. <sup>11</sup>Dem Fiskus fließen demnach insgesamt **361 €** Umsatzsteuer zu (Abführung von **380 €** durch C abzüglich der Minderung i.H.v. **19 €** bei A); dies entspricht dem Umsatzsteuerbetrag, der in dem vom Endabnehmer D tatsächlich aufgewendeten Betrag enthalten ist, mit dem D also tatsächlich wirtschaftlich belastet ist (**2 261 €: 1,19 x 19 %**).

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Wie Beispiel 1, aber D zahlt C den gesamten Kaufpreis i.H.v. **2 380 €** und legt den Warengutschein A vor. <sup>2</sup>D erhält von A eine Erstattung i.H.v. **119 €** (Preiserstattungsgutschein).

<sup>3</sup>Hersteller A kann die Bemessungsgrundlage seiner Lieferung um **100 €** mindern (**119 €: 1,19**).

<sup>4</sup>Die geschuldete Umsatzsteuer des A vermindert sich um **19 €**. <sup>5</sup>Einer Rechnungsberichtigung bedarf es nicht.

<sup>6</sup>Zwischenhändler B hat in Höhe des in der Rechnung des A ausgewiesenen Umsatzsteuerbetrags – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – einen Vorsteuerabzug i.H.v. **190 €**.

<sup>7</sup>Die Bemessungsgrundlage für die Lieferung des C an D setzt sich aus der Barzahlung des D abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer zusammen. <sup>8</sup>Dem Fiskus fließen demnach insgesamt **361 €** Umsatzsteuer zu (Abführung von **380 €** durch C abzüglich der Minderung i.H.v. **19 €** bei A); dies entspricht dem Umsatzsteuerbetrag, der in dem vom Endabnehmer D tatsächlich aufgewendeten Betrag enthalten ist, mit dem D also tatsächlich wirtschaftlich belastet ist (**2 261 €: 1,19 x 19 %**).

**(10) <sup>1</sup>Erstattet der erste Unternehmer in einer Leistungskette dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts oder gewährt er ihm einen Preisnachlass, mindert sich dadurch die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des ersten Unternehmers (an seinen Abnehmer der nächsten Stufe). <sup>2</sup>Der erste Unternehmer hat deshalb den für seinen Umsatz geschuldeten Steuerbetrag zu berichtigen. <sup>3</sup>Danach mindern Preisnachlässe, die dem Abnehmer von Reiseleistungen vom Reisebüro für eine von ihm lediglich vermittelte Reise gewährt werden, die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der vom Reisebüro dem Reiseveranstalter gegenüber erbrachten Vermittlungsleistung (vgl. BFH-Urteil vom 12. 1. 2006, V R 3/04, BStBl II S. 479). <sup>4</sup>Auch Preisnachlässe, die dem Telefonkunden vom Vermittler des Telefonanbietersvertrags gewährt werden, mindern die Bemessungsgrundlage des Umsatzes der vom Vermittler dem Telefonunternehmen gegenüber erbrachten Vermittlungsleistung (vgl. BFH-Urteil vom 13. 7. 2006, V R 46/05, BStBl 2007 II S. 186). <sup>5</sup>Die Bemessungsgrundlage für den Vermittlungsumsatz des Verkaufsagenten ist zu mindern, wenn:**

- 1. der Verkaufsagent eine im Inland steuerpflichtige Vermittlungsleistung erbracht hat,**
- 2. der Verkaufsagent einem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts erstattet oder einen Preisnachlass für die von ihm vermittelte Leistung gewährt hat,**
- 3. die vermittelte Leistung an den Endverbraucher im Inland steuerpflichtig ist und**

4. der Verkaufsagent das Vorliegen der vorstehenden Voraussetzungen nachgewiesen hat.

<sup>6</sup>Durch die Minderung der Bemessungsgrundlage der Leistung des Verkaufsagenten wird die von ihm erteilte Rechnung bzw. die vom Leistungsempfänger erteilte Gutschrift im Sinne des § 14 Abs. 2 UStG für die vom Verkaufsagenten erbrachte Leistung nicht unrichtig. <sup>7</sup>Insbesondere findet in diesen Fällen § 14c Abs. 1 UStG keine Anwendung. <sup>8</sup>Auch ein möglicher Vorsteuerabzug des Leistungsempfängers ändert sich dadurch nicht (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 3 UStG). <sup>9</sup>Ist der Endverbraucher ein in vollem Umfang oder teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigter Unternehmer und bezieht er die vermittelte Leistung für sein Unternehmen, mindert sich sein Vorsteuerabzug aus der vermittelten Leistung um den in der Erstattung oder in dem Preisnachlass des Verkaufsagenten enthaltenen Steuerbetrag (vgl. § 17 Abs. 1 Satz 4 UStG). <sup>10</sup>Bei dem Unternehmer, der den vermittelten Umsatz an den unternehmerischen Endverbraucher ausgeführt hat, kommt es zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage und keiner Rechnungsberichtigung. <sup>11</sup>Nur der Unternehmer, der den Preisnachlass gewährt hat, kann eine Änderung der Bemessungsgrundlage geltend machen.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Kraftfahrzeughändler V vermittelt für einen LKW-Hersteller H auf Provisionsbasis den Verkauf von Kraftfahrzeugen zu den von H bestimmten Preisen. <sup>2</sup>V ist nicht berechtigt, Preisnachlässe auf die festgesetzten Listenpreise zu gewähren. <sup>3</sup>V erstattet einen Teil der ihm zustehenden Provision an den Käufer K, der einen LKW für sein Unternehmen erwirbt. <sup>4</sup>H erteilt K eine Rechnung über den vollen Listenpreis und schreibt V die volle Provision nach dem Listenpreis gut. <sup>5</sup>V gewährt K den zugesagten Preisnachlass in bar.

<sup>6</sup>K muss seinen aus der Anschaffung des LKW zustehenden Vorsteuerbetrag um den im Preisnachlass enthaltenen Steuerbetrag mindern. <sup>7</sup>H braucht die an K erteilte Rechnung und die an V erteilte Gutschrift nicht zu berichtigen. <sup>8</sup>V kann eine Minderung der Bemessungsgrundlage für seine Vermittlungsleistung an H in Höhe des gewährten Preisnachlasses, abzüglich der darin enthaltenen Umsatzsteuer, geltend machen.

<sup>12</sup>Nach dem Grundsatz der Neutralität der Mehrwertsteuer darf dem Fiskus aus allen Umsatzgeschäften (von der Herstellung bis zum Endverbrauch) nur der Umsatzsteuerbetrag zufließen, der dem Betrag entspricht, den der Endverbraucher letztlich wirtschaftlich aufwendet (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 10. 2002, C-427/98, BStBI 2004 II S. 328, Rdnr. 53). <sup>13</sup>Daher führen Preisnachlässe an Endverbraucher von einem Unternehmer auf einer der Vorstufen dann nicht zu einer Entgeltminderung bei diesem, wenn der Umsatz an den Endverbraucher von der Umsatzsteuer befreit ist, wobei es unerheblich ist, ob es sich um eine Steuerbefreiung mit oder ohne Vorsteuerabzug handelt (vgl. EuGH-Urteil vom 15. 10. 2002, a.a.O., Randnr. 64). <sup>14</sup>Verkaufsagenten können deshalb für die von ihnen gewährten Preisnachlässe keine Entgeltminderung beanspruchen, soweit der vermittelte Umsatz von der Umsatzsteuer befreit ist.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Verkaufsagent vermittelt im Auftrag von verschiedenen Bauunternehmern und Bauträgern Lieferungen von Eigentumswohnungen im Inland. <sup>2</sup>Er gewährt den Grundstückskäufern, bei denen es sich ausnahmslos um private Erwerber handelt, sog. Eigenprovisionen, die er aus den von ihm vereinnahmten Vermittlungsentgelten finanziert.

<sup>3</sup>Der Verkaufsagent kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage für seine steuerpflichtigen Vermittlungsleistungen an die Bauunternehmer bzw. Bauträger geltend machen, da die vermittelten Umsätze nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG umsatzsteuerfrei sind (Umsätze, die unter das GrEStG fallen).

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Ein Reisebüro räumt einem privaten Endverbraucher einen Preisnachlass für eine Hotelunterkunft in Mexiko ein. <sup>2</sup>Das Reisebüro gewährt dem Endverbraucher den zugesagten Preisnachlass in bar ohne Beteiligung des Reiseveranstalters zu Lasten seiner Provision. <sup>3</sup>Der Reiseveranstalter hat lediglich die Hotelunterkunft in Mexiko eingekauft. <sup>4</sup>Der Reiseveranstalter erteilt dem Endverbraucher eine Rechnung über den vollen Reisepreis und schreibt dem Reisebüro die volle Provision gut.

<sup>5</sup>Das Reisebüro kann keine Minderung der Bemessungsgrundlage für seine steuerpflichtige Vermittlungsleistung an den Reiseveranstalter geltend machen, da der vermittelte Umsatz nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfrei ist. <sup>6</sup>Die Reiseleistung des Reiseveranstalters an

den Endverbraucher ist steuerfrei, da die ihr zuzurechnende Reisevorleistung im Drittlandsgebiet bewirkt wird.

<sup>15</sup>Die Bemessungsgrundlage bei dem Unternehmer, der den Preisnachlass gewährt hat, wird um den Vergütungsbetrag abzüglich der Umsatzsteuer gemindert, die sich nach dem Umsatzsteuersatz berechnet, der auf den vermittelten Umsatz Anwendung findet (vgl. Absatz 6 Satz 1). <sup>16</sup>Unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer kann auch nur dieser Umsatzsteuerbetrag mindernd gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden. <sup>17</sup>Dies kann ggf. zur Folge haben, dass der Unternehmer, der den Preisnachlass gewährt hat, diese Minderung der Bemessungsgrundlage zu einem anderen Steuersatz anmelden muss, als den Umsatz, den er selbst ausgeführt hat. <sup>18</sup>Ansonsten würde dem Fiskus aus allen Umsatzgeschäften nicht der Umsatzsteuerbetrag zufließen, der dem Betrag entspricht, den der Endverbraucher letztlich wirtschaftlich aufwendet.

#### Beispiel 4:

<sup>1</sup>Der Antiquitätenhändler A vermittelt für einen Kunsthändler K die Lieferung eines Kunstgegenstands im Sinne der Nr. 53 der Anlage 2 des UStG an einen privaten Endverbraucher E. <sup>2</sup>K erteilt E eine Rechnung über die Lieferung eines Kunstgegenstands i.H.v. 1 000 € zzgl. 70 € USt und schreibt A eine Provision i.H.v. 100 € zzgl. 16 € USt gut. <sup>3</sup>A erstattet E einen Betrag i.H.v. 21,40 € für den Erwerb dieses Kunstgegenstands. <sup>4</sup>K wendet nicht die Differenzbesteuerung nach § 25a UStG an.

<sup>5</sup>K hat aus der Lieferung an E einen Umsatz zum ermäßigten Steuersatz i.H.v. 1 000 € zzgl. 70 € USt zu erklären. <sup>6</sup>Gleichzeitig steht ihm in Höhe des in der Gutschrift über die Vermittlungsleistung des A ausgewiesenen Betrags – unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG – ein Vorsteuerabzug i.H.v. 16 € zu. <sup>7</sup>Hieraus ergibt sich eine Zahllast von 54 €, die K an das Finanzamt abzuführen hat.

<sup>8</sup>A hat aus der Vermittlungsleistung an K einen Umsatz zum Regelsteuersatz i.H.v. 100 € zzgl. 16 € USt zu erklären. <sup>9</sup>Infolge des gegenüber E gewährten Preisnachlasses i.H.v. 21,40 € hat er zudem eine Minderung der Bemessungsgrundlage zum ermäßigten Steuersatz i.H.v. 20 € zu erklären und eine Umsatzsteuerminderung i.H.v. 1,40 € geltend zu machen. <sup>10</sup>Für ihn ergibt sich demnach eine Zahllast von 14,60 €.

<sup>11</sup>Dem Fiskus fließen demnach insgesamt 68,60 € USt zu (Abführung von 54 € durch K und von 14,60 € durch A); dies entspricht dem Umsatzsteuerbetrag, der in dem vom Endverbraucher E tatsächlich aufgewendeten Betrag i.H.v. 1 048,60 € (1 070 € abzgl. 21,40 €) enthalten ist, mit dem E also tatsächlich wirtschaftlich belastet ist (7 % aus 1 048,60 € = 68,60 €).

<sup>19</sup>Der Unternehmer, der dem Endverbraucher einen Teil des von diesem gezahlten Leistungsentgelts erstattet oder einen Preisnachlass gewährt, und dafür eine Minderung der Bemessungsgrundlage geltend macht, hat das Vorliegen der Voraussetzungen nachzuweisen. <sup>20</sup>Die Nachweisregelungen in den Absätzen 7 und 8 sind analog für die Verkaufsgagenten anzuwenden.

Zu § 18 Abs. 1 bis 7 UStG  
(§§ 46 bis 49 UStDV)

#### 225. Verfahren bei der Besteuerung nach § 18 Abs. 1 bis 4 UStG

(1) <sup>1</sup>Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der StDÜV zu übermitteln (vgl. BMF-Schreiben vom 15. 1. 2007, BStBl I S. 95). <sup>2</sup>Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter den Internet-Adressen [www.elster.de](http://www.elster.de) oder [www.finanzamt.de](http://www.finanzamt.de) abrufbar. <sup>3</sup>Zur Vermeidung von unbilligen Härten kann das Finanzamt auf Antrag zulassen, dass die Umsatzsteuer-Voranmeldungen in herkömmlicher Form - auf Papier oder per Telefax - abgegeben werden. <sup>4</sup>Dem Antrag ist insbesondere dann zuzustimmen, wenn dem Unternehmer die Schaffung der technischen Voraussetzungen, die für die Übermittlung nach der StDÜV erforderlich sind, nicht zuzumuten ist.

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer muss die Steuererklärung für das Kalenderjahr eigenhändig unterschreiben (§ 18 Abs. 3 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Ein Bevollmächtigter darf die Steuererklärung für das Kalenderjahr nur dann unterschreiben, wenn die in § 150 Abs. 3 AO bezeichneten Hinderungsgründe vorliegen.

(3) <sup>1</sup>Die Steuererklärung für das Kalenderjahr ist in der Regel bis zum 31. Mai des folgenden Kalenderjahres abzugeben (§ 149 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Dieser Zeitpunkt gilt – abweichend von § 18 Abs. 3 Satz 2 UStG – auch in den Fällen, in denen der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe des Kalenderjahres begonnen hat.

### 225a. Voranmeldungszeitraum

(1) <sup>1</sup>Der Voranmeldungszeitraum des laufenden Kalenderjahres bestimmt sich regelmäßig auf Grund der Steuer des Vorjahres. <sup>2</sup>**Umsätze des Unternehmers, für die der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nach § 13b Abs. 2 Satz 1 UStG schuldet, bleiben unberücksichtigt.** <sup>3</sup>Der Voranmeldungszeitraum umfasst grundsätzlich das Kalendervierteljahr. <sup>4</sup>Abweichend hiervon ist Voranmeldungszeitraum der Kalendermonat, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr mehr als 6 136 € betragen hat. <sup>5</sup>Der Unternehmer kann den Kalendermonat als Voranmeldungszeitraum wählen, wenn sich im vorangegangenen Kalenderjahr ein Überschuss zu seinen Gunsten von mehr als 6 136 € ergeben hat. <sup>6</sup>Die Frist zur Ausübung des Wahlrechts nach § 18 Abs. 2a Satz 2 UStG ist nicht verlängerbar. <sup>7</sup>Die Vorschriften der AO über die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO sind anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer kann von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen befreit werden, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 512 € betragen hat und es sich nicht um einen Neugründungsfall (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG) handelt. <sup>2</sup>Hat sich im Vorjahr kein Überschuss zugunsten des Unternehmers ergeben, ist die Befreiung grundsätzlich von Amts wegen zu erteilen. <sup>3</sup>Sie unterbleibt in diesen Fällen nur auf Antrag des Unternehmers in begründeten Einzelfällen (z.B. nachhaltige Veränderung in der betrieblichen Struktur). <sup>4</sup>Hat das vorangegangene Kalenderjahr einen Überschuss zugunsten des Unternehmers ergeben, verbleibt es von Amts wegen bei dem Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum. <sup>5</sup>Anträgen der Unternehmer auf Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe ist in diesen Fällen jedoch regelmäßig stattzugeben.

(3) <sup>1</sup>Eine Änderung der Steuer des vorangegangenen Kalenderjahres ist bei der Einordnung im laufenden Kalenderjahr zu berücksichtigen, soweit sich die Änderung für dieses Kalenderjahr noch auswirkt. <sup>2</sup>Ergibt sich für das Vorjahr nachträglich ein Überschuss zugunsten des Unternehmers von mehr als 6 136 €, ist eine monatliche Abgabe der Voranmeldungen im laufenden Kalenderjahr nur möglich, wenn die Antragsfrist nach § 18 Abs. 2a Satz 2 UStG eingehalten wurde.

(4) <sup>1</sup>Für Unternehmer und juristische Personen, die ausschließlich Steuer für innergemeinschaftliche Erwerbe, für Umsätze nach § 13b Abs. 2 UStG oder § 25b Abs. 2 UStG zu entrichten haben, sowie für Fahrzeuglieferer nach § 2a UStG gelten die Ausführungen in den Absätzen 1 bis 3 entsprechend. <sup>2</sup>Ein Wahlrecht zur monatlichen Abgabe von Voranmeldungen (Absatz 1 Satz 5) besteht jedoch nicht.

(5) Zur Abgabe von Voranmeldungen in Sonderfällen vgl. Abschnitt 230 und in Neugründungsfällen Abschnitt 230a.

### 226. Vordrucke, die von den amtlich vorgeschriebenen Vordrucken abweichen

Für die Verwendung vom amtlichen Muster abweichender Vordrucke für Umsatzsteuererklärungen für das Kalenderjahr gelten die BMF-Schreiben vom 27. 12. 1999, BStBl I S. 1049, und vom **15. 1. 2007**, BStBl I S. **95**.

### 227. (unbesetzt)

### 228. Dauerfristverlängerung

(1) <sup>1</sup>Die Dauerfristverlängerung kann ohne schriftlichen Bescheid gewährt werden. <sup>2</sup>Der Unternehmer kann deshalb die beantragte Dauerfristverlängerung in Anspruch nehmen, solange das Finanzamt den Antrag nicht ablehnt oder die Fristverlängerung nicht widerruft. <sup>3</sup>Das Finanzamt hat den Antrag abzulehnen, wenn der Steueranspruch gefährdet erscheint, z.B. wenn der Unternehmer seine Voranmeldungen nicht oder nicht rechtzeitig abgibt oder angemeldete Vorauszahlungen nicht



entrichtet. <sup>4</sup>Die Regelungen zur Dauerfristverlängerung gelten auch für Unternehmer und juristische Personen, die ausschließlich Steuern für Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, § 13b Abs. 2 UStG oder § 25b Abs. 2 UStG zu entrichten haben, sowie für Fahrzeuglieferer nach § 2a UStG. <sup>5</sup>Bei diesen Unternehmern ist die Sondervorauszahlung bei der Berechnung der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum des Kalenderjahres anzurechnen, für den eine Voranmeldung abzugeben ist. <sup>6</sup>Zur Anrechnung einer Sondervorauszahlung kann eine Voranmeldung für Dezember auch dann abgegeben werden, wenn keine Umsätze anzumelden sind.

(2) <sup>1</sup>Die Dauerfristverlängerung ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu beantragen. <sup>2</sup>Dieser Vordruck ist auch für die Anmeldung der Sondervorauszahlung zu verwenden. <sup>3</sup>Der Antrag auf Dauerfristverlängerung und die Anmeldung der Sondervorauszahlung können auch in elektronischer Form übermittelt werden (vgl. Abschnitt 225 Abs. 1).

(3) <sup>1</sup>Der Antrag auf Dauerfristverlängerung braucht nicht jährlich wiederholt zu werden, da die Dauerfristverlängerung solange als gewährt gilt, bis der Unternehmer seinen Antrag zurücknimmt oder das Finanzamt die Fristverlängerung widerruft. <sup>2</sup>Die Sondervorauszahlung muss dagegen von den Unternehmern, die ihre Voranmeldungen monatlich abzugeben haben, für jedes Kalenderjahr, für das die Dauerfristverlängerung gilt, bis zum 10. Februar berechnet, angemeldet und entrichtet werden. <sup>3</sup>Auf die Sondervorauszahlung finden die für die Steuern geltenden Vorschriften der AO Anwendung, z.B. die Vorschriften über die Festsetzung von Verspätungszuschlägen nach § 152 AO (vgl. BFH-Urteil vom 7. 7. 2005, V R 63/03, BStBl II S. 813) und über die Verwirkung von Säumniszuschlägen nach § 240 AO.

(4) Das Finanzamt kann die Sondervorauszahlung im Einzelfall abweichend von § 47 UStDV niedriger festsetzen, wenn

1. infolge Rechtsänderungen die vorgeschriebene Berechnung zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führt oder
2. die Vorauszahlungen des Vorjahres durch außergewöhnliche Umsätze beeinflusst worden sind, mit deren Wiederholung nicht zu rechnen ist.

(5) <sup>1</sup>Die festgesetzte Sondervorauszahlung ist bei der Festsetzung der Vorauszahlung für den letzten Voranmeldungszeitraum anzurechnen, für den die Fristverlängerung im jeweiligen Besteuerungszeitraum in Anspruch genommen werden konnte (§ 48 Abs. 4 UStDV). <sup>2</sup>Die Sondervorauszahlung wird daher grundsätzlich bei der Berechnung der Vorauszahlung für den Monat Dezember angerechnet. <sup>3</sup>Hat der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres eingestellt, hat er die Anrechnung bereits in der Voranmeldung für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, in dem der Betrieb eingestellt oder der Beruf aufgegeben worden ist. <sup>4</sup>Bei einem Verzicht des Unternehmers auf die Dauerfristverlängerung und bei einem Widerruf durch das Finanzamt im Laufe des Kalenderjahres gilt Satz 1 entsprechend.

## 229. Vereinfachte Steuerberechnung bei Kreditverkäufen

(1) Es ist nicht zu beanstanden, wenn Einzelhändler und Handwerker, die § 20 UStG nicht in Anspruch nehmen können und von der vereinfachten Verbuchung ihrer Kreditverkäufe nach R 5.2 Abs. 1 Satz 7 Buchstabe b EStR 2005 zulässigerweise Gebrauch machen, bei der Erfassung der Außenstände wie folgt verfahren:

1. <sup>1</sup>Bei der Berechnung der Umsatzsteuer für einen Voranmeldungszeitraum bleiben die ausstehenden Entgelte für ausgeführte steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen unberücksichtigt. <sup>2</sup>Die Zahlungseingänge aus diesen Kreditgeschäften sind wie Zahlungseingänge aus Bargeschäften in dem Voranmeldungszeitraum zu versteuern, in dem sie vereinnahmt worden sind.
2. <sup>1</sup>Zum Stichtag 31. Dezember eines jeden Jahres hat der Unternehmer anhand der nach R 5.2 Abs. 1 Satz 7 Buchstabe b EStR 2005 geführten Kladde die ausstehenden Entgelte festzustellen und in der Voranmeldung für den Monat Dezember den Entgelten zuzurechnen. <sup>2</sup>Der Forderungsbestand am 31. Dezember des Vorjahres ist in dieser Voranmeldung von den Entgelten abzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Ändern sich die Steuersätze im Laufe eines Kalenderjahres, sind die Außenstände am Tage vor dem Inkrafttreten der geänderten Steuersätze zu ermitteln und in der nächsten Voranmeldung den Entgelten zuzurechnen, auf die die bisherigen Steuersätze Anwendung finden. <sup>2</sup>In dieser Voranmeldung sind die ausstehenden Entgelte am 31. Dezember des Vorjahres von den Entgelten abzusetzen. <sup>3</sup>Die Entgelte, die am Tage vor dem Inkrafttreten einer Änderung des Steuersatzes

ausstehen, sind in der letzten Voranmeldung des Besteuerungszeitraums von den Entgelten abzusetzen, die den geänderten Steuersätzen unterliegen.

### 230. Abgabe der Voranmeldungen in Sonderfällen

(1) <sup>1</sup>Unabhängig von der Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG kann das Finanzamt den Unternehmer von der Abgabe der Voranmeldungen befreien, z.B. wenn und soweit in bestimmten Voranmeldungszeiträumen regelmäßig keine Umsatzsteuer entsteht.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Aufsichtsratsmitglied erhält im Monat Mai eines jeden Jahres vertragsgemäß eine Vergütung von 30 000 €.

<sup>2</sup>Das Finanzamt kann das Aufsichtsratsmitglied für die Monate, in denen es keine Entgelte erhält, von der Abgabe der Voranmeldung befreien. <sup>3</sup>Die Befreiung ist davon abhängig zu machen, dass in den betreffenden Voranmeldungszeiträumen tatsächlich keine Umsatzsteuer entstanden ist.

<sup>2</sup>Eine Befreiung von der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen kommt in Neugründungsfällen (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG) nicht in Betracht.

(2) Unternehmer, die die Durchschnittssätze nach § 24 UStG anwenden, haben über die Verpflichtung nach § 18 Abs. 4a UStG hinaus – sofern sie vom Finanzamt nicht besonders aufgefordert werden – insbesondere dann Voranmeldungen abzugeben und Vorauszahlungen zu entrichten, wenn

1. Umsätze von Sägewerkserzeugnissen bewirkt werden, für die der Durchschnittssatz **nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** gilt, oder
2. die Umsätze von Getränken, für die der Durchschnittssatz **nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG** gilt, und von alkoholischen Flüssigkeiten im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 1 200 € voraussichtlich übersteigen werden oder
3. Umsätze ausgeführt werden, auf die die Durchschnittssätze nach § 24 UStG nicht anzuwenden sind und für die wegen der Abgabe der Voranmeldungen keine besondere Ausnahmeregelung gilt, oder
4. Steuerbeträge nach § 14c UStG geschuldet werden.

(3) <sup>1</sup>In den Fällen des Absatzes 2 brauchen die Umsätze, die den Durchschnittssätzen nach § 24 UStG unterliegen und für die eine Steuer nicht zu entrichten ist, in den Voranmeldungen nicht aufgeführt zu werden. <sup>2</sup>Sind die in Absatz 2 Nr. 1 und 2 bezeichneten Voraussetzungen erst im Laufe des Kalenderjahres eingetreten, sind von dem in Betracht kommenden Zeitpunkt an Voranmeldungen abzugeben und Vorauszahlungen zu entrichten. <sup>3</sup>Auf vorausgegangene Vorauszahlungszeiträume entfallende Umsatzsteuerbeträge brauchen erst binnen der in § 18 Abs. 4 Satz 1 UStG bezeichneten Frist nachentrichtet zu werden. <sup>4</sup>In den Fällen des Absatzes 2 Nr. 3 erstreckt sich die Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und zur Entrichtung der Vorauszahlungen auf die Voranmeldungszeiträume, für die diese Steuerbeträge geschuldet werden. <sup>5</sup>Die Möglichkeit, den Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 2 Satz 3 UStG von der Abgabe der Voranmeldung zu entbinden, wird durch die vorstehende Regelung nicht berührt.

(4) Unterliegen mehrere Grundstücke der Zwangsverwaltung, ist die Umsatzsteuer grundsätzlich für jedes Grundstück gesondert zu berechnen und anzumelden (vgl. BFH-Urteil vom 18. 10. 2001, V R 44/00, BStBl 2002 II S. 171).

(5) Zum Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG vgl. Abschnitt 39c Abs. 7 bis 13.

### 230a. Abgabe von Voranmeldungen in Neugründungsfällen

(1) <sup>1</sup>Die Verpflichtung zur Abgabe monatlicher Voranmeldungen besteht für das Jahr der **Aufnahme der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit** (Neugründungsfälle) und für das folgende Kalenderjahr (§ 18 Abs. 2 Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Neugründungsfälle, in denen auf Grund der beruflichen oder gewerblichen Tätigkeit keine Umsatzsteuer festzusetzen ist (z.B. Unternehmer mit ausschließlich steuerfreien Umsätzen ohne Vorsteuerabzug – § 4 Nr. 8 ff. UStG –, Kleinunternehmer – § 19 Abs. 1 UStG –, Land- und Forstwirte – § 24 UStG –), fallen nicht unter die Regelung des § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG.

(2) <sup>1</sup>Bei Umwandlungen durch Verschmelzung (§ 2 UmwG), Spaltung (§ 123 UmwG) oder Vermögensübertragung (§ 174 UmwG) liegt eine Aufnahme der beruflichen und gewerblichen Tätigkeit vor, wenn dadurch ein Rechtsträger neu entsteht oder seine unternehmerische Tätigkeit aufnimmt. <sup>2</sup>Ein Formwechsel (§ 190 UmwG) führt nicht zu einem neuen Unternehmen, da der formwechselnde Rechtsträger weiter besteht (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). <sup>3</sup>Der bei einer Betriebsaufspaltung neu entstehende Rechtsträger fällt unter § 18 Abs. 2 Satz 4 UStG, wenn durch die Betriebsaufspaltung keine Organschaft begründet wird. <sup>4</sup>Ein Gesellschafterwechsel oder ein Gesellschafteraustritt bzw. -eintritt führt nicht zu einem Neugründungsfall.

(3) <sup>1</sup>Bei einem örtlichen Zuständigkeitswechsel liegt kein Neugründungsfall vor. <sup>2</sup>Stellt ein bestehendes Unternehmen einen Antrag auf Erteilung einer USt-IdNr., liegt allein deshalb kein Neugründungsfall vor.

(4) Auch in Neugründungsfällen kann Dauerfristverlängerung (§ 18 Abs. 6 UStG i.V.m. §§ 46 bis 48 UStDV) gewährt werden.

### 231. Verfahren bei der Beförderungseinzelbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Befördert ein Unternehmer Personen im Gelegenheitsverkehr mit einem Kraftomnibus, der nicht im Inland zugelassen ist, wird die Umsatzsteuer für jede einzelne Beförderungsleistung durch die zuständige Zolldienststelle berechnet und festgesetzt, wenn bei der Ein- oder Ausreise eine Grenze **zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet (z.B. Grenze zur Schweiz)** überschritten wird (§ 16 Abs. 5, § 18 Abs. 5 UStG, Abschnitt 221). <sup>2</sup>Wird im Einzelfall geltend gemacht, dass die Voraussetzungen für eine Besteuerung nicht gegeben seien, muss dies in eindeutiger und leicht nachprüfbarer Form gegenüber der Zolldienststelle nachgewiesen werden. <sup>3</sup>Anderenfalls setzt die Zolldienststelle die Umsatzsteuer durch Steuerbescheid fest (§ 155 Abs. 1 AO).

(2) <sup>1</sup>Gegen die Steuerfestsetzung durch die Zolldienststelle ist der Einspruch gegeben (§ 347 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>Die Zolldienststelle ist berechtigt, dem Einspruch abzuwehren (§ 367 Abs. 3 Satz 2 AO, § 16 Abs. 5 Satz 3 UStG). <sup>3</sup>Hilft sie ihm nicht in vollem Umfang ab, hat sie die Sache dem für sie örtlich zuständigen Finanzamt zur weiteren Entscheidung vorzulegen. <sup>4</sup>Der Einspruch kann auch unmittelbar bei dem zuständigen Finanzamt eingelegt werden.

(3) <sup>1</sup>Anstelle der Beförderungseinzelbesteuerung kann der Unternehmer bei dem für ihn zuständigen Finanzamt die Besteuerung der Beförderungsleistungen im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 3 und 4 UStG) beantragen (**§ 16 Abs. 5b UStG**). <sup>2</sup>Auf die Steuer, die sich danach ergibt, wird die bei den Zolldienststellen entrichtete Umsatzsteuer angerechnet, soweit sie auf diese Beförderungsleistungen entfällt (§ 18 Abs. 5b UStG). <sup>3</sup>Die Höhe der anzurechnenden Umsatzsteuer ist durch Vorlage aller im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung von den Zolldienststellen ausgehändigten Durchschriften der Umsatzsteuererklärung (Vordruckmuster 2603) mit allen Steuerquittungen nachzuweisen.

(4) <sup>1</sup>Ist das Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung nicht durchzuführen, weil bei der Ein- und Ausreise keine Grenze zum Drittlandsgebiet überschritten wird, ist das allgemeine Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) durchzuführen. <sup>2</sup>Zur umsatzsteuerlichen Erfassung **in diesen Fällen vgl. § 18 Abs. 12 UStG und Abschnitt 245.**

### 231a. Verfahren bei der Fahrzeugeinzelbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Beim innergemeinschaftlichen Erwerb neuer Fahrzeuge (§ 1b UStG) durch andere Erwerber als die in § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG genannten Personen hat der Erwerber für jedes erworbene neue Fahrzeug jeweils eine Steuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (§ 16 Abs. 5a, § 18 Abs. 5a UStG; Abschnitt 221a). <sup>2</sup>Der Erwerber hat die Steuererklärung eigenhändig zu unterschreiben und ihr die vom Lieferer ausgestellte Rechnung beizufügen. <sup>3</sup>§§ 167 und 168 AO sind anzuwenden.

(2) <sup>1</sup>Der Erwerber hat die Steuererklärung für die Fahrzeugeinzelbesteuerung innerhalb von 10 Tagen nach dem Tag des innergemeinschaftlichen Erwerbs (§ 13 Abs. 1 Nr. 7 UStG) abzugeben und die Steuer zu entrichten. <sup>2</sup>Gibt er keine Steuererklärung ab oder berechnet er die Steuer nicht richtig, kann das Finanzamt die Steuer – ggf. im Schätzungswege – festsetzen. <sup>3</sup>Der Schätzung sind regelmäßig die Mitteilungen zu Grunde zu legen, die dem Finanzamt von den für die Zulassung oder Registrierung von Fahrzeugen zuständigen Behörden (§ 18 Abs. 10 Nr. 1 UStG) oder dem für die Besteuerung des Fahrzeuglieferers zuständigen EU-Mitgliedstaat zur Verfügung gestellt werden.

**232. (unbesetzt)**

Zu § 18 Abs. 8 UStG  
(Abzugsverfahren, §§ 51 bis 58 UStDV) – aufgehoben –

**233. bis 238. (unbesetzt)**

Zu § 18 Abs. 9 UStG  
(Vorsteuer-Vergütungsverfahren, §§ 59 bis 62 UStDV)

**239. Unter das Vorsteuer-Vergütungsverfahren fallende  
Unternehmer und Vorsteuerbeträge**

(1) <sup>1</sup>Das Vorsteuer-Vergütungsverfahren kommt nur für Unternehmer in Betracht, die im Ausland ansässig sind. <sup>2</sup>Durch die Begründung einer Betriebsstätte im Inland – ausgenommen eine Zweigniederlassung – wird ein Unternehmer nicht zu einem im Inland ansässigen Unternehmer. <sup>3</sup>Unternehmer, die ein im Inland gelegenes Grundstück besitzen und dieses vermieten, sind als im Inland ansässig zu behandeln. <sup>4</sup>Zur Abgrenzung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens vom allgemeinen Besteuerungsverfahren vgl. Abschnitt 243.

(2) <sup>1</sup>Das Vergütungsverfahren setzt voraus, dass der im Ausland ansässige Unternehmer in einem Vergütungszeitraum (vgl. Abschnitt 241) im Inland entweder keine Umsätze oder nur die Umsätze ausgeführt hat, die in § 59 UStDV genannt sind. <sup>2</sup>Sind diese Voraussetzungen erfüllt, kann die Vergütung der Vorsteuerbeträge nur im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchgeführt werden.

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Ein im Ausland ansässiger Beförderungsunternehmer hat im Inland in den Monaten Januar bis April nur steuerfreie Beförderungen im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG ausgeführt. <sup>2</sup>In denselben Monaten ist ihm für empfangene Leistungen, z.B. für Autoreparaturen, Umsatzsteuer i.H.v. 300 € in Rechnung gestellt worden.

<sup>3</sup>Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen (§ 59 Nr. 1 UStDV).

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Der im Ausland ansässige Unternehmer U hat in den Monaten Januar bis April Gegenstände aus dem Drittlandsgebiet an Abnehmer im Inland geliefert. <sup>2</sup>U beförderte die Gegenstände mit eigenen Fahrzeugen an die Abnehmer. <sup>3</sup>Bei den Beförderungen ist dem Unternehmer im Inland für empfangene Leistungen, z.B. für Autoreparaturen, Umsatzsteuer i.H.v. insgesamt 300 € in Rechnung gestellt worden. <sup>4</sup>Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer für die eingeführten Gegenstände war jeweils der Abnehmer. <sup>5</sup>U hat in den Monaten Januar bis April keine weiteren Umsätze im Inland erbracht.

<sup>6</sup>U erbringt in den Monaten Januar bis April keine Umsätze im Inland. <sup>7</sup>Der Ort seiner Lieferungen liegt im Drittlandsgebiet (§ 3 Abs. 6 UStG). <sup>8</sup>Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen (§ 59 Nr. 1 UStDV).

**Beispiel 3:**

<sup>1</sup>Der im Ausland ansässige Unternehmer A erbringt im Jahr 1 im Inland ausschließlich steuerpflichtige Werkleistungen an den Unternehmer U. <sup>2</sup>Zur Ausführung der Werkleistungen ist A im Inland für empfangene Leistungen, z.B. Materialeinkauf, Umsatzsteuer i.H.v. insgesamt 1 000 € in Rechnung gestellt worden.

<sup>3</sup>Steuerschuldner für die Leistungen des A ist U (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>4</sup>Die Vergütung der abziehbaren Vorsteuerbeträge des A ist im Vorsteuer-Vergütungsverfahren durchzuführen (§ 59 Nr. 2 UStDV).

<sup>3</sup>Der vergütungsberechtigte Unternehmer (Leistender) ist im Rahmen der gesetzlichen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) verpflichtet, auf Verlangen die Leistungsempfänger zu benennen, wenn diese für seine Leistungen die Steuer nach § 13b Abs. 2 Satz 1 und 3 UStG schulden.

### 240. Vom Vorsteuer-Vergütungsverfahren ausgeschlossene Vorsteuerbeträge

(1) Sind die Voraussetzungen für die Anwendung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens nach § 59 UStDV nicht erfüllt, können Vorsteuerbeträge nur im allgemeinen Besteuerungsverfahren nach § 16 und § 18 Abs. 1 bis 4 UStG berücksichtigt werden.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Einem im Ausland ansässigen Unternehmer ist im Vergütungszeitraum Januar bis März Umsatzsteuer für die Einfuhr oder den Kauf von Gegenständen und für die Inanspruchnahme von sonstigen Leistungen berechnet worden. <sup>2</sup>Die berechnete Umsatzsteuer (Vorsteuer) steht im Zusammenhang mit einer Lieferung, die der Unternehmer im März im Inland ausführt.

<sup>3</sup>Die Vorsteuer kann nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden. <sup>4</sup>Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Der im Ausland ansässige Unternehmer U führt an dem im Inland belegenen Einfamilienhaus eines Privatmannes Schreinerarbeiten (Werklieferungen) durch. <sup>2</sup>Die hierfür erforderlichen Gegenstände hat U teils im Inland erworben, teils in das Inland eingeführt. <sup>3</sup>Für den Erwerb der Gegenstände im Inland ist U Umsatzsteuer i.H.v. 500 € in Rechnung gestellt worden. <sup>4</sup>Für die Einfuhr der Gegenstände hat U Einfuhrumsatzsteuer i.H.v. 250 € entrichtet.

<sup>5</sup>Auf die Umsätze des U findet § 13b UStG keine Anwendung, da der Leistungsempfänger als Privatmann nicht Steuerschuldner wird (§ 13b Abs. 2 Satz 1 UStG). <sup>6</sup>Die Vorsteuerbeträge (Umsatzsteuer und Einfuhrumsatzsteuer) können daher nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden. <sup>7</sup>Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

#### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Sachverhalt wie in Abschnitt 239 Abs. 2 Beispiel 2. <sup>2</sup>Abweichend hiervon ist U Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer.

<sup>3</sup>Der Ort der Lieferungen des U liegt im Inland (§ 3 Abs. 8 UStG). <sup>4</sup>U schuldet die Steuer für die Lieferungen. <sup>5</sup>Die Vorsteuerbeträge können daher nicht im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet werden. <sup>6</sup>Das allgemeine Besteuerungsverfahren ist durchzuführen.

(2) <sup>1</sup>Reiseveranstalter sind nicht berechtigt, die ihnen für Reisevorleistungen gesondert in Rechnung gestellten Steuerbeträge als Vorsteuer abzuziehen (§ 25 Abs. 4 UStG). <sup>2</sup>Insoweit entfällt deshalb auch das Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

(3) Nicht vergütet werden Vorsteuerbeträge, die mit Umsätzen im Ausland in Zusammenhang stehen, die – wenn im Inland ausgeführt – den Vorsteuerabzug ausschließen würden (vgl. Abschnitt 205).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein französischer Arzt besucht einen Ärztekongress im Inland. <sup>2</sup>Da ärztliche Leistungen grundsätzlich steuerfrei sind und den Vorsteuerabzug ausschließen, können die angefallenen Vorsteuerbeträge nicht vergütet werden.

(4) <sup>1</sup>Einem Unternehmer, der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, wird die Vorsteuer nur vergütet, wenn in dem Land, in dem der Unternehmer seinen Sitz hat, keine Umsatzsteuer oder ähnliche Steuer erhoben oder im Fall der Erhebung im Inland ansässigen Unternehmern vergütet wird (sog. Gegenseitigkeit im Sinne von § 18 Abs. 9 Satz 6 UStG). <sup>2</sup>Unternehmer, die ihren Sitz auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder in Melilla haben, sind für die Durchführung des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens wie Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet zu behandeln. <sup>3</sup>Hinsichtlich der Verzeichnisse der Drittstaaten, zu denen Gegenseitigkeit gegeben oder nicht gegeben ist, wird auf das BMF-Schreiben vom 21. 7. 2005, BStBl I S. 457, sowie auf die späteren hierzu im BStBl Teil I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen. <sup>4</sup>Bei fehlender Gegenseitigkeit ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren nur durchzuführen, wenn der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer

1. nur Umsätze ausgeführt hat, für die der Leistungsempfänger die Steuer schuldet (§ 13b Abs. 2 Sätze 1 und 3 UStG) oder die der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 und § 18 Abs. 5 UStG) unterliegen haben,

2. im Inland nur innergemeinschaftliche Erwerbe und daran anschließende Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt hat, **oder**
3. **im Gemeinschaftsgebiet als Steuerschuldner ausschließlich sonstige Leistungen auf elektronischem Weg an im Gemeinschaftsgebiet ansässige Nichtunternehmer erbracht und von dem Wahlrecht der steuerlichen Erfassung in nur einem EU-Mitgliedstaat (§ 18 Abs. 4c und 4d UStG) Gebrauch gemacht hat (vgl. Abschnitt 39c Abs. 13).**

(5) Von der Vergütung ausgeschlossen sind bei Unternehmern, die nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig sind, die Vorsteuerbeträge, die auf den Bezug von Kraftstoffen entfallen (§ 18 Abs. 9 Satz 7 UStG).

#### 241. Vergütungszeitraum

<sup>1</sup>Der Vergütungszeitraum muss mindestens drei aufeinanderfolgende Kalendermonate in einem Kalenderjahr umfassen. <sup>2</sup>Es müssen nicht in jedem Kalendermonat Vorsteuerbeträge angefallen sein. <sup>3</sup>Für den restlichen Zeitraum eines Kalenderjahres können die Monate November und Dezember oder es kann auch nur der Monat Dezember Vergütungszeitraum sein. <sup>4</sup>Wegen der Auswirkungen der Mindestbeträge auf den zu wählenden Vergütungszeitraum vgl. § 61 Abs. 2 UStDV.

#### 242. Vorsteuer-Vergütungsverfahren

(1) <sup>1</sup>Für den Antrag auf Vergütung der Vorsteuerbeträge ist ein Vordruck nach amtlich vorgeschriebenem Muster oder ein entsprechender Vordruck eines anderen EU-Mitgliedstaates zu verwenden. <sup>2</sup>Zur Zulassung abweichender Vordrucke für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren vgl. BMF-Schreiben vom **12. 1. 2007**, BStBl I S. **121**. <sup>3</sup>In jedem Fall muss der Vordruck in deutscher Sprache ausgefüllt werden. <sup>4</sup>In dem Antragsvordruck sind die Vorsteuerbeträge, deren Vergütung beantragt wird, im Einzelnen aufzuführen (Einzelaufstellung). <sup>5</sup>Es ist nicht erforderlich, zu jedem Einzelbeleg darzulegen, zu welcher unternehmerischen Tätigkeit die erworbenen Gegenstände oder empfangenen sonstigen Leistungen verwendet worden sind. <sup>6</sup>Pauschale Erklärungen reichen aus, z.B. grenzüberschreitende Güterbeförderungen im Monat ....

(2) Aus Gründen der Arbeitsvereinfachung wird für die Einzelaufstellung das folgende Verfahren zugelassen:

1. Bei Rechnungen, deren Gesamtbetrag **150 €** nicht übersteigt und bei denen das Entgelt und die Umsatzsteuer in einer Summe angegeben sind (§ 33 UStDV):
  - a) Der Antragsteller kann die Rechnungen getrennt nach Kostenarten mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern, den Nummern der Rechnungen und mit den Bruttorechnungsbeträgen in gesonderten Aufstellungen zusammenfassen.
  - b) <sup>1</sup>Die in den Aufstellungen zusammengefassten Bruttorechnungsbeträge sind aufzurechnen. <sup>2</sup>Aus dem jeweiligen Endbetrag ist die darin enthaltene Umsatzsteuer herauszurechnen und in den Antrag zu übernehmen. <sup>3</sup>Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen.
  - c) Bei verschiedenen Steuersätzen sind die gesonderten Aufstellungen getrennt für jeden Steuersatz zu erstellen.
2. Bei Fahrausweisen, in denen das Entgelt und der Steuerbetrag in einer Summe angegeben sind (§ 34 UStDV), gilt Nummer 1 entsprechend.
3. Bei Einfuhrumsatzsteuerbelegen:
  - a) Der Antragsteller kann die Belege mit laufenden Nummern versehen und sie mit diesen Nummern, den Nummern der Belege und mit den in den Belegen angegebenen Steuerbeträgen in einer gesonderten Aufstellung zusammenfassen.
  - b) <sup>1</sup>Die Steuerbeträge sind aufzurechnen und in den Antrag zu übernehmen. <sup>2</sup>Hierbei ist auf die gesonderte Aufstellung hinzuweisen.
4. Die gesonderten Aufstellungen sind dem Vergütungsantrag beizufügen.

(3) <sup>1</sup>Dem Vergütungsantrag sind die Rechnungen und Einfuhrbelege im Original beizufügen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Kann ein Antragsteller in Einzelfällen den erforderlichen Nachweis der Vorsteuerbeträge nicht durch Vorlage von Originalbelegen erbringen, sind Zweitschriften nur anzuerkennen, wenn der Antragsteller den Verlust der Originalbelege nicht zu vertreten hat, der dem Vergütungsantrag zu Grunde liegende Vorgang stattgefunden hat und keine Gefahr besteht, dass

weitere Vergütungsanträge gestellt werden (vgl. BFH-Urteil vom 20. 8. 1998, V R 55/96, BStBl 1999 II S. 324).<sup>3</sup>Bei der Zweitausfertigung eines Ersatzbelegs für den Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer kommt es nicht darauf an, auf Grund welcher Umstände die Erstschrift des Ersatzbelegs nicht vorgelegt werden kann (vgl. BFH-Urteil vom 19. 11. 1998, V R 102/96, BStBl 1999 II S. 255).<sup>4</sup>Hinsichtlich der Anerkennung von Rechnungen **und zollamtlichen Abgabenbescheiden**, die auf elektronischem Weg übermittelt wurden, vgl. Abschnitte 184a **und 202 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Sätze 2 und 3**.

(4) <sup>1</sup>Für die Vergütung der Vorsteuerbeträge im Vorsteuer-Vergütungsverfahren ist grundsätzlich das BZSt zuständig (§ 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG). <sup>2</sup>Auf Antrag des Unternehmers überträgt das BZSt die Vergütung der Vorsteuerbeträge auf eine andere Finanzbehörde (Finanzamt), wenn diese zustimmt. <sup>3</sup>Unternehmer, die die Zuständigkeit eines Finanzamts begründen wollen, haben dies beim BZSt oder bei dem Finanzamt zu beantragen.

(5) Die Antragsfrist (§ 18 Abs. 9 Satz 3 UStG) ist eine Ausschlussfrist, bei deren Versäumung unter den Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden kann.

(6) <sup>1</sup>Der Nachweis nach § 61 Abs. 3 UStDV ist nach dem Muster USt 1 TN zu führen. <sup>2</sup>**Hinsichtlich dieses Musters wird auf das BMF-Schreiben vom 11. 1. 1999, BStBl II S. 192, sowie gegebenenfalls auf die späteren hierzu im BStBl II veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen.** <sup>3</sup>Bescheinigungen in der Amtssprache eines anderen EU-Mitgliedstaates, die die im Muster USt 1 TN geforderten Angaben enthalten, sind anzuerkennen. <sup>4</sup>Für Vergütungsanträge, die später als ein Jahr nach dem Ausstellungsdatum der Bescheinigung gestellt werden, ist eine neue Bescheinigung vorzulegen. <sup>5</sup>Bei staatlichen Stellen, die nach Abschnitt 34a Abs. 5 als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen sind, ist auf die Vorlage einer behördlichen Bescheinigung (§ 61 Abs. 3 UStDV) zu verzichten.

(7) <sup>1</sup>Der Vergütungsantrag ist vom Unternehmer eigenhändig zu unterschreiben (§ 18 Abs. 9 Satz 5 UStG). <sup>2</sup>Der Unternehmer kann den Vergütungsanspruch abtreten (§ 46 Abs. 2 und 3 AO).

(8) <sup>1</sup>Die zuständige Finanzbehörde hat den Vergütungsantrag eines im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmers innerhalb von sechs Monaten nach Eingang aller erforderlichen Unterlagen abschließend zu bearbeiten und den Vergütungsbetrag auszuzahlen. <sup>2</sup>Diese Frist gilt auch bei Vergütungsanträgen von Unternehmern, die auf den Kanarischen Inseln, in Ceuta oder in Melilla ansässig sind. <sup>3</sup>Im Falle der Vergütung hat die zuständige Finanzbehörde die Originalbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerten.

### **243. Vorsteuer-Vergütungsverfahren und allgemeines Besteuerungsverfahren**

(1) <sup>1</sup>Für einen Voranmeldungszeitraum schließen sich das allgemeine Besteuerungsverfahren und das Vorsteuer-Vergütungsverfahren gegenseitig aus. <sup>2</sup>Im Laufe eines Kalenderjahres kann jedoch der Fall eintreten, dass die Vorsteuerbeträge eines im Ausland ansässigen Unternehmers abschnittsweise im Wege des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens und im Wege des allgemeinen Besteuerungsverfahrens zu vergüten oder von der Steuer abzuziehen sind. <sup>3</sup>In diesen Fällen ist wie folgt zu verfahren:

1. Vom Beginn des Voranmeldungszeitraums an, in dem das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen ist, endet die Zuständigkeit des BZSt.
2. Erfüllt der Unternehmer im Laufe des Kalenderjahres erneut die Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens, bleibt es bei der Zuständigkeit des Finanzamts.
3. <sup>1</sup>Das Finanzamt hat die Vorsteuervergütung jeweils in dem zutreffenden Verfahren durchzuführen. <sup>2</sup>Für Zeiträume, in denen die Voraussetzungen für das allgemeine Besteuerungsverfahren vorliegen, hat der Unternehmer eine Voranmeldung abzugeben. <sup>3</sup>Für Zeiträume, in denen die Voraussetzungen für das Vorsteuer-Vergütungsverfahren erfüllt sind, ist ein Vergütungsantrag nach amtlich vorgeschriebenem Muster abzugeben. <sup>4</sup>In beiden Fällen sind die abziehbaren Vorsteuerbeträge durch Vorlage der Rechnung und Einfuhrbelege im Original nachzuweisen (§ 18 Abs. 9 Satz 4 UStG, § 62 Abs. 2 UStDV).
4. <sup>1</sup>Nach Ablauf des Kalenderjahres hat der Unternehmer bei dem Finanzamt eine Steuererklärung abzugeben. <sup>2</sup>Das Finanzamt hat die Steuer für das Kalenderjahr festzusetzen. <sup>3</sup>Hierbei sind die Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen, die im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet worden sind (§ 62 Abs. 1 Satz 1 UStDV).
5. <sup>1</sup>Erfüllt der Unternehmer nach Beginn des neuen Kalenderjahres zunächst die Voraussetzungen des Vorsteuer-Vergütungsverfahrens und stellt er den Vergütungsantrag bei dem bisher

zuständigen Finanzamt, ist hierin ein Antrag zu sehen, die Zuständigkeit für die Vergütung nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 FVG auf das Finanzamt zu übertragen. <sup>2</sup>Stellt der Unternehmer den Vergütungsantrag beim BZSt und beantragt er nicht die Übertragung der Zuständigkeit auf das Finanzamt, ist das Vorsteuer-Vergütungsverfahren vom BZSt durchzuführen.

(2) <sup>1</sup>Ist bei einem im Ausland ansässigen Unternehmer das allgemeine Besteuerungsverfahren durchzuführen und ist dem Finanzamt nicht bekannt, ob der Unternehmer im laufenden Kalenderjahr bereits die Vergütung von Vorsteuerbeträgen im Vorsteuer-Vergütungsverfahren beantragt hat, hat das Finanzamt beim BZSt anzufragen. <sup>2</sup>Wurde das Vorsteuer-Vergütungsverfahren beim BZSt in diesem Fall bereits durchgeführt, hat der Unternehmer die abziehbaren Vorsteuerbeträge auch im allgemeinen Besteuerungsverfahren durch Vorlage der Rechnungen und Einfuhrbelege im Original nachzuweisen (§ 62 Abs. 2 UStDV). <sup>3</sup>Die Belege sind in gleicher Weise zu entwerfen wie im Vorsteuer-Vergütungsverfahren.

#### **244. Unternehmerbescheinigung für Unternehmer, die im Inland ansässig sind**

(1) <sup>1</sup>Unternehmern, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind und die für die Vergütung von Vorsteuerbeträgen in einem anderen Staat eine Bestätigung ihrer Unternehmereigenschaft benötigen, stellt das zuständige Finanzamt eine Bescheinigung nach dem Muster USt 1 TN (vgl. Abschnitt 242 Abs. 6) aus. <sup>2</sup>Das gilt auch für Organgesellschaften und Zweigniederlassungen im Inland, die zum Unternehmen eines im Ausland ansässigen Unternehmers gehören.

(2) <sup>1</sup>Die Bescheinigung darf nur Unternehmern erteilt werden, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. <sup>2</sup>Sie darf nicht erteilt werden, wenn der Unternehmer nur steuerfreie Umsätze ausführt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, oder die Besteuerung nach § 19 Abs. 1 oder § 24 Abs. 1 UStG anwendet.

Zu § 18 Abs. 12 UStG

#### **245. Umsatzsteuerliche Erfassung von im Ausland ansässigen Unternehmern, die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen**

##### **Allgemeines**

(1) Die Umsatzbesteuerung grenzüberschreitender Personenbeförderungen (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG) mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen ist entweder im Verfahren der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) durchzuführen, wenn eine Grenze zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet (z.B. Grenze zur Schweiz) überschritten wird, oder im allgemeinen Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG), wenn keine Grenze zwischen dem Inland und dem Drittlandsgebiet überschritten wird.

##### **Anzeigepflicht**

(2) Im Ausland ansässige Unternehmer (§ 13b Abs. 4 UStG), die grenzüberschreitende Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen durchführen, haben dies vor der erstmaligen Ausführung derartiger auf das Inland entfallender Umsätze bei dem für die Umsatzbesteuerung nach § 21 AO zuständigen Finanzamt anzuzeigen, soweit diese Umsätze nicht der Beförderungseinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5 UStG) unterliegen oder der Leistungsempfänger die Steuer für derartige Umsätze nach § 13b Abs. 2 Satz 1 oder 3 UStG schuldet (§ 18 Abs. 12 Satz 1 UStG).

(3) <sup>1</sup>Die Anzeige über die erstmalige Ausführung grenzüberschreitender Personenbeförderungen mit nicht im Inland zugelassenen Kraftomnibussen ist an keine Form gebunden. <sup>2</sup>Für die Anzeige über die Ausführung derartiger Umsätze sollte der Unternehmer den Vordruck USt 1 TU verwenden. <sup>3</sup>Hinsichtlich dieses Musters wird auf das BMF-Schreiben vom 9. 7. 2004, BStBl I S. 622, sowie ggf. auf die späteren hierzu im BStBl I veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen. <sup>4</sup>Wird das Muster USt 1 TU nicht verwendet, sind jedoch die hierin verlangten Angaben zu machen.

##### **Bescheinigungsverfahren**

(4) <sup>1</sup>Das für die Umsatzbesteuerung nach § 21 AO zuständige Finanzamt erteilt über die umsatzsteuerliche Erfassung des im Ausland ansässigen Unternehmers für jeden nicht im Inland



zugelassenen Kraftomnibus, der für grenzüberschreitende Personenbeförderungen eingesetzt werden soll, eine gesonderte Bescheinigung (§ 18 Abs. 12 Satz 2 UStG) nach dem Muster USt 1 TV. <sup>2</sup>Hinsichtlich dieses Musters wird auf das BMF-Schreiben vom 9. 7. 2004, BStBl I S. 622, sowie ggf. auf die späteren hierzu im BStBl veröffentlichten BMF-Schreiben hingewiesen. <sup>3</sup>Die Gültigkeit der Bescheinigung soll nicht länger als ein Jahr betragen.

(5) <sup>1</sup>Die Bescheinigung nach § 18 Abs. 12 Satz 2 UStG ist während jeder Fahrt im Inland mitzuführen und auf Verlangen den für die Steueraufsicht zuständigen Zolldienststellen vorzulegen (§ 18 Abs. 12 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Bei Nichtvorlage der Bescheinigung können diese Zolldienststellen eine Sicherheitsleistung nach den abgabenrechtlichen Vorschriften in Höhe der für die einzelne Beförderungsleistung voraussichtlich zu entrichtenden Steuer verlangen (§ 18 Abs. 12 Satz 4 UStG). <sup>3</sup>Die entrichtete Sicherheitsleistung ist im Rahmen der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UStG) auf die zu entrichtende Steuer anzurechnen (§ 18 Abs. 12 Satz 5 UStG). <sup>4</sup>Für die Anrechnung sind die von den Zolldienststellen ausgehändigten Durchschriften der Anordnungen von Sicherheitsleistungen (Vordruckmuster 2605) mit Quittungen vorzulegen.

#### Zu § 18a UStG

##### 245a. Abgabe der Zusammenfassenden Meldung

(1) <sup>1</sup>Eine Zusammenfassende Meldung (ZM) muss jeder Unternehmer abgeben, der während eines Meldezeitraums innergemeinschaftliche Warenlieferungen und/oder Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (vgl. Abschnitt 276b) ausgeführt hat. <sup>2</sup>Für einen Meldezeitraum, in dem keine derartigen Lieferungen ausgeführt wurden, ist keine ZM abzugeben.

(2) <sup>1</sup>Nichtselbständige juristische Personen im Sinne von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG (Organgesellschaften) müssen eine eigene ZM für die von ihnen ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und/oder Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG abgeben. <sup>2</sup>Dies gilt unabhängig davon, dass diese Vorgänge umsatzsteuerlich weiterhin als Umsätze des Organträgers behandelt werden und in dessen Voranmeldungen und Steuererklärungen für das Kalenderjahr anzumelden sind. <sup>3</sup>Die meldepflichtigen Organgesellschaften benötigen zu diesem Zweck eine eigene USt-IdNr.

(3) Kleinunternehmer im Sinne von § 19 Abs. 1 UStG müssen keine ZM abgeben.

(4) <sup>1</sup>Führen pauschalierende Land- und Forstwirte innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 18a Abs. 2 UStG) im Sinne des § 6a UStG aus, müssen sie diese in der ZM angeben, obwohl § 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG nach § 24 Abs. 1 UStG keine Anwendung findet. <sup>2</sup>Eine ZM ist auch abzugeben, wenn Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG ausgeführt werden.

(5) <sup>1</sup>Die ZM ist nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg nach Maßgabe der StDÜV zu übermitteln. <sup>2</sup>Informationen zur elektronischen Übermittlung sind unter den Internet-Adressen [www.elster.de](http://www.elster.de) oder [www.bzst.de](http://www.bzst.de) abrufbar. <sup>3</sup>Zur Vermeidung von unbilligen Härten kann das zuständige Finanzamt auf Antrag zulassen, dass die ZM in herkömmlicher Form – auf Papier – abgegeben werden. <sup>4</sup>Dem Antrag ist insbesondere dann zuzustimmen, wenn dem Unternehmer die Schaffung der technischen Voraussetzungen, die für die Übermittlung nach der StDÜV erforderlich sind, nicht zuzumuten ist. <sup>5</sup>Soweit das Finanzamt nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UStG auf eine elektronische Übermittlung der Voranmeldung verzichtet hat, gilt dies auch für die Abgabe der ZM.

##### 245b. Abgabefrist

<sup>1</sup>Die ZM ist bis zum 10. Tag nach Ablauf des Meldezeitraums beim BZSt abzugeben. <sup>2</sup>Meldezeitraum ist das Kalendervierteljahr oder unter den Voraussetzungen des § 18a Abs. 6 UStG das Kalenderjahr. <sup>3</sup>Hat das Finanzamt dem Unternehmer eine Dauerfristverlängerung (vgl. Abschnitt 228) gewährt, gilt diese für die Abgabe der ZM entsprechend, ohne dass hierfür ein gesonderter Antrag beim BZSt erforderlich ist. <sup>4</sup>Ein Antrag auf Dauerfristverlängerung nur für die Abgabe der ZM ist unzulässig.

---

**245c. Angaben für den Meldezeitraum**

(1) <sup>1</sup>In der ZM ist für jeden Erwerber getrennt die Summe der Bemessungsgrundlagen der in dem Meldezeitraum ausgeführten innergemeinschaftlichen Warenlieferungen (§ 18a Abs. 2 UStG) und Lieferungen im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 25b Abs. 2 UStG) anzugeben. <sup>2</sup>Unbeachtlich ist, ob der Unternehmer seine Umsätze nach vereinbarten oder nach vereinnahmten Entgelten versteuert.

(2) <sup>1</sup>Wegen der Umrechnung von Werten in fremder Währung vgl. Abschnitt 222. <sup>2</sup>Hat der Unternehmer die Rechnung für eine innergemeinschaftliche Warenlieferung, die er im letzten Monat eines Meldezeitraums ausgeführt hat, erst nach Ablauf des Meldezeitraums ausgestellt, ist für die Umrechnung grundsätzlich der Durchschnittskurs des auf den Monat der Ausführung der Lieferung folgenden Monats heranzuziehen.

**245d. Änderung der Bemessungsgrundlage**

(1) <sup>1</sup>Hat sich die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die zu meldenden Umsätze nachträglich geändert (z.B. durch Rabatte), sind diese Änderungen in dem Meldezeitraum zu berücksichtigen, in dem sie eingetreten sind. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend in den Fällen des § 17 Abs. 2 UStG (z.B. Uneinbringlichkeit der Forderung, Rückgängigmachung der Lieferung). <sup>3</sup>Gegebenenfalls ist der Änderungsbetrag mit der Summe der Bemessungsgrundlagen für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 2 UStG) und/oder für Lieferungen im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 25b Abs. 2 UStG) zu saldieren, die im maßgeblichen Zeitraum zu melden sind. <sup>4</sup>Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlagen kann negativ sein.

(2) <sup>1</sup>Die zu meldende Summe der Bemessungsgrundlagen kann ausnahmsweise auf Grund von Saldierungen 0 € betragen. <sup>2</sup>In diesem Fall ist als Summe der Bemessungsgrundlagen „0“ zu melden.

(3) Von nachträglichen Änderungen der Bemessungsgrundlage sind die Berichtigungen von Angaben zu unterscheiden, die bereits bei ihrer Meldung unrichtig oder unvollständig sind (vgl. Abschnitt 245e).

**245e. Berichtigung der ZM**

<sup>1</sup>Eine unrichtige oder unvollständige ZM muss gesondert für den Meldezeitraum berichtigt werden, in dem die unrichtigen oder unvollständigen Angaben erklärt wurden. <sup>2</sup>Wird eine unrichtige oder unvollständige ZM vorsätzlich oder leichtfertig nicht oder nicht rechtzeitig berichtigt, kann dies als Ordnungswidrigkeit mit einer Geldbuße bis zu 5 000 € geahndet werden (vgl. § 26a UStG). <sup>3</sup>Rechtzeitig ist die Berichtigung, wenn sie innerhalb von drei Monaten **übermittelt** wird (vgl. **Abschnitt 245a Abs. 5**), nachdem der Unternehmer die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit erkannt hat. <sup>4</sup>Für die Fristwahrung ist der Zeitpunkt des Eingangs der berichtigten ZM beim BZSt maßgeblich.

**245f. und 245g. (weggefallen)**

Zu § 18d UStG

**245h. Zuständigkeit und Verfahren**

(1) <sup>1</sup>Die für die Beantwortung von Ersuchen anderer EU-Mitgliedstaaten nach der Verordnung (EG) Nr. 1798/2003 erforderlichen Ermittlungen werden von der Finanzbehörde durchgeführt, die nach § 21 AO auch für eine Umsatzbesteuerung des Vorgangs zuständig ist, auf den sich das Ersuchen bezieht. <sup>2</sup>Wenn diese Behörde nicht festgestellt werden kann, ist die Finanzbehörde zuständig, in deren Bezirk die Ermittlungshandlungen vorzunehmen sind (§ 24 AO).

(2) <sup>1</sup>Die Finanzbehörde kann die Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere und anderer Urkunden an Amtsstelle verlangen. <sup>2</sup>Mit Einverständnis des Vorlagepflichtigen oder wenn die Unterlagen für eine Vorlage an Amtsstelle ungeeignet sind, können die Urkunden auch beim Vorlagepflichtigen eingesehen und geprüft werden.

## Zu § 18e UStG

**245i. Bestätigung einer ausländischen USt-IdNr.**

(1) <sup>1</sup>Anfragen zur Bestätigung einer ausländischen USt-IdNr. kann jeder Inhaber einer deutschen USt-IdNr. stellen. <sup>2</sup>Anfrageberechtigt ist auch, wer für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist, aber noch keine USt-IdNr. erhalten hat. <sup>3</sup>In diesem Fall wird die Anfrage gleichzeitig als Antrag auf Erteilung einer USt-IdNr. behandelt.

(2) Unternehmer können Bestätigungsanfragen schriftlich, **über das Internet ([www.bzst.de](http://www.bzst.de))** telefonisch oder per Telefax an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) - Dienstsitz Saarlouis – 66740 Saarlouis (Telefon-Nr.: 06831/456-0), stellen.

(3) Einfache Bestätigungsanfrage: Die Anfrage muss folgende Angaben enthalten:

- die USt-IdNr. des anfragenden Unternehmers (oder ggf. die Steuernummer, unter der er für Zwecke der Umsatzsteuer geführt wird),
- die USt-IdNr. des Empfängers der innergemeinschaftlichen Lieferung, die von einem anderen EU-Mitgliedstaat erteilt wurde.

(4) <sup>1</sup>Qualifizierte Bestätigungsanfrage: Zusätzlich zu der zu überprüfenden USt-IdNr. werden der Name und die Anschrift des Inhabers der ausländischen USt-IdNr. überprüft. <sup>2</sup>Das BZSt teilt in diesem Fall detailliert mit, inwieweit die angefragten Angaben von dem EU-Mitgliedstaat, der die USt-IdNr. erteilt hat, als zutreffend gemeldet werden. <sup>3</sup>Die Informationen beziehen sich jeweils auf USt-IdNr./Name/Ort/Postleitzahl/Straße des ausländischen Kunden. <sup>4</sup>Anfragen zur Bestätigung mehrerer USt-IdNrn. sind schriftlich zu stellen.

(5) <sup>1</sup>Das BZSt teilt das Ergebnis der Bestätigungsanfrage grundsätzlich schriftlich mit, auch wenn vorab eine telefonische Auskunft erteilt wurde. <sup>2</sup>Bestätigungsanfragen über das Internet werden unmittelbar beantwortet. <sup>3</sup>Eine schriftliche Mitteilung durch das BZSt kann angefordert werden.

(6) <sup>1</sup>Das Finanzamt kann Bestätigungsanfragen online **über das Internet ([www.bzst.de](http://www.bzst.de))**, schriftlich, telefonisch oder per Telefax stellen. <sup>2</sup>Online gestellte Bestätigungsanfragen, **Anfragen über das Internet** und telefonische Anfragen werden unmittelbar beantwortet. <sup>3</sup>Eine schriftliche Mitteilung durch das BZSt ergeht in diesen Fällen nicht.

**245j. Aufbau der USt-IdNrn. der EU-Mitgliedstaaten**

Informationen zum Aufbau der USt-IdNrn. der EU-Mitgliedstaaten sind unter der Internet-Adresse [www.bzst.de](http://www.bzst.de) abrufbar.

## Zu § 18f UStG

**245k. Sicherheitsleistung**

(1) <sup>1</sup>Das Finanzamt kann im Einvernehmen mit dem Unternehmer die nach § 168 Satz 2 AO erforderliche Zustimmung von einer Sicherheitsleistung abhängig machen, wenn Zweifel an der Richtigkeit der eingereichten Steueranmeldung bestehen. <sup>2</sup>Die Regelung gibt dem Finanzamt die Möglichkeit, trotz Prüfungsbedürftigkeit des geltend gemachten Erstattungsanspruchs die Zustimmung nach § 168 Satz 2 AO zu erteilen, wenn der Unternehmer eine Sicherheit leistet.

(2) <sup>1</sup>Die Regelung kann angewendet werden für Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 18 Abs. 1 UStG) und Umsatzsteuer-Jahreserklärungen (§ 18 Abs. 3 UStG), wenn sie zu einer Erstattung angemeldeter Vorsteuerbeträge oder zu einer Herabsetzung der bisher zu entrichtenden Umsatzsteuer (§ 168 Satz 2 AO) führen, und auf Fälle, in denen die Finanzverwaltung von der Voranmeldung oder Jahreserklärung des Unternehmers abweicht und dies zu einer Erstattung führt (§ 167 Abs. 1 Satz 1 AO). <sup>2</sup>Die Zustimmung wird erst mit der Stellung der Sicherheitsleistung wirksam (aufschiebende Bedingung).

(3) <sup>1</sup>Die Entscheidung des Finanzamtes, die Zustimmung nach § 168 Satz 2 AO gegen Stellung einer Sicherheitsleistung zu erteilen, ist eine Ermessensentscheidung, die dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit unterliegt. <sup>2</sup>In Fällen, in denen die bestehenden Zweifel mit einer Umsatzsteuer-Nachschau oder einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung kurzfristig ausgeräumt werden können, ist eine Sicherheitsleistung grundsätzlich nicht angezeigt. <sup>3</sup>Die Vorschrift ist daher regelmäßig nur in Fällen anzuwenden, in denen die erforderliche Prüfung der Rechtmäßigkeit der geltend gemachten Erstattungsbeträge wegen der besonderen Schwierigkeiten des zu beurteilenden Sachverhalts

voraussichtlich länger als sechs Wochen in Anspruch nimmt.<sup>4</sup>Die Anwendung der Regelung darf nicht zu einer Verzögerung bei der Prüfung des Erstattungsanspruchs führen.

(4)<sup>1</sup>Art und Inhalt der Sicherheitsleistung richten sich nach den §§ 241 bis 248 AO.<sup>2</sup>Wegen der einfacheren Handhabung soll der Bankbürgschaft eines allgemein als Steuerbürgen zugelassenen Kreditinstitutes (§ 244 Abs. 2 AO) in der Regel der Vorzug gegeben werden.

(5)<sup>1</sup>Die Sicherheitsleistung muss nicht zwingend in voller Höhe des zu sichernden Steueranspruchs erbracht werden.<sup>2</sup>Bei der Festlegung der Höhe der Sicherheitsleistung sind sowohl das Ausfallrisiko zu Lasten des Fiskus als auch die Liquidität des Unternehmers zu berücksichtigen.<sup>3</sup>Hinsichtlich der Einzelheiten zum Verfahren wird auf den Anwendungserlass zu den §§ 241 bis 248 AO hingewiesen.

(6) Die Sicherheitsleistung ist unverzüglich zurückzugeben, wenn der zu sichernde Anspruch aus dem Steuerschuldverhältnis erloschen ist.

## Zu § 19 UStG

### 246. Nichterhebung der Steuer

(1)<sup>1</sup>Nach § 19 Abs. 1 UStG ist die Steuer, die ein im Inland oder in den in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebieten ansässiger Kleinunternehmer für seine steuerpflichtigen Umsätze schuldet, unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu erheben.<sup>2</sup>Die Regelung bezieht sich auf die Steuer für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG bezeichneten Lieferungen und sonstigen Leistungen (einschließlich unentgeltliche Wertabgaben – vgl. Abschnitte 24a bis 24c).<sup>3</sup>Die Steuer für die Einfuhr von Gegenständen (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG), für den innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG, vgl. auch Abschnitt 15a Abs. 2) sowie die nach § 13a Abs. 1 Nr. 6, § 13b Abs. 2, § 14c Abs. 2 und § 25b Abs. 2 UStG geschuldete Steuer hat der Kleinunternehmer hingegen abzuführen.<sup>4</sup>Das gilt auch für die Steuer, die nach § 16 Abs. 5 UStG von der zuständigen Zolldienststelle im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung erhoben wird (vgl. Abschnitt 221).

(2)<sup>1</sup>Bei der Ermittlung der in § 19 Abs. 1 UStG bezeichneten Grenzen von 17 500 € und 50 000 € ist jeweils von dem Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG auszugehen (vgl. Abschnitt 251).<sup>2</sup>Der Gesamtumsatz ist hier jedoch stets nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen.<sup>3</sup>Außerdem ist bei der Umsatzermittlung nicht auf die Bemessungsgrundlagen im Sinne des § 10 UStG abzustellen, sondern auf die vom Unternehmer vereinnahmten Bruttobeträge.<sup>4</sup>In den Fällen des § 10 Abs. 4 und 5 UStG ist der jeweils in Betracht kommenden Bemessungsgrundlage ggf. die darauf entfallende Umsatzsteuer hinzuzurechnen.

(3)<sup>1</sup>Bei der Grenze von 50 000 € kommt es darauf an, ob der Unternehmer diese Bemessungsgröße voraussichtlich nicht überschreiten wird.<sup>2</sup>Maßgebend ist die zu Beginn eines Jahres vorzunehmende Beurteilung der Verhältnisse für das laufende Kalenderjahr.<sup>3</sup>Dies gilt auch, wenn der Unternehmer in diesem Jahr sein Unternehmen erweitert (vgl. BFH-Urteil vom 7. 3. 1995, XI R 51/94, BStBl II S. 562).<sup>4</sup>Ist danach ein voraussichtlicher Umsatz zuzüglich der Steuer von nicht mehr als 50 000 € zu erwarten, ist dieser Betrag auch dann maßgebend, wenn der tatsächliche Umsatz zuzüglich der Steuer im Laufe des Kalenderjahres die Grenze von 50 000 € überschreitet (vgl. auch Absatz 4).<sup>5</sup>Bei einer Änderung der Unternehmensverhältnisse während des laufenden Kalenderjahres durch Erbfolge ist Absatz 5 zu beachten.<sup>6</sup>Der Unternehmer hat dem Finanzamt auf Verlangen die Verhältnisse darzulegen, aus denen sich ergibt, wie hoch der Umsatz des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich sein wird.

(4)<sup>1</sup>Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit im Laufe eines Kalenderjahres neu auf, ist in diesen Fällen allein auf den voraussichtlichen Umsatz (vgl. Absatz 3) des laufenden Kalenderjahres abzustellen (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. 2. 1976, V R 23/73, BStBl II S. 400).<sup>2</sup>Entsprechend der Zweckbestimmung des § 19 Abs. 1 UStG ist hierbei die Grenze von 17 500 € und nicht die Grenze von 50 000 € maßgebend.<sup>3</sup>Es kommt somit nur darauf an, ob der Unternehmer nach den Verhältnissen des laufenden Kalenderjahres voraussichtlich die Grenze von 17 500 € nicht überschreitet (BFH-Urteil vom 22. 11. 1984, V R 170/83, BStBl 1985 II S. 142).

(5)<sup>1</sup>Geht ein Unternehmen im Wege der Erbfolge auf den Unternehmer über, ist zu berücksichtigen, dass er keinen Einfluss auf den Zeitpunkt der Änderung seiner Unternehmensverhältnisse hatte.<sup>2</sup>Zur Vermeidung einer unbilligen Härte kann daher der Unternehmer in diesen Fällen die Besteuerung für das laufende Kalenderjahr so fortführen, wie sie für den jeweiligen Teil des Unternehmens ohne Berücksichtigung der Gesamtumsatzverhältnisse anzuwenden wäre.<sup>3</sup>Hat z.B. der Unternehmer für sein bisheriges Unternehmen die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften angewendet, der Rechtsvorgänger aber für den anderen Unternehmensteil auf Grund der dafür bestehenden Verhältnisse von § 19 Abs. 1 UStG Gebrauch

gemacht, kann der Unternehmer diese beiden Besteuerungsformen bis zum Ablauf des Kalenderjahres fortführen, in dem die Erbfolge eingetreten ist.<sup>4</sup>Dem Unternehmer bleibt es allerdings überlassen, für das ganze Unternehmen einheitlich die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften anzuwenden.

(6)<sup>1</sup>Bei der Ermittlung der maßgeblichen Grenzen von 17 500 € und 50 000 € bleiben die Umsätze von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens unberücksichtigt.<sup>2</sup>Das gilt sowohl bei einer Veräußerung als auch bei einer Entnahme für nichtunternehmerische Zwecke.<sup>3</sup>Ob ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens vorliegt, ist nach den für das Einkommensteuerrecht maßgebenden Grundsätzen zu beurteilen.<sup>4</sup>Die Ausnahme erstreckt sich auch auf entsprechende Wirtschaftsgüter, die einkommensteuerrechtlich nicht zu einem Betriebsvermögen gehören, z.B. bei der Veräußerung von Einrichtungsgegenständen durch einen nichtgewerblichen Vermieter von Ferienwohnungen.

#### 247. Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG

(1)<sup>1</sup>Der Unternehmer kann dem Finanzamt erklären, dass er auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG verzichtet.<sup>2</sup>Er unterliegt damit der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes.<sup>3</sup>Die Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG kann der Unternehmer bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung abgeben.<sup>4</sup>Im Einzelnen gilt hierzu Folgendes:

1. <sup>1</sup>Die Erklärung gilt vom Beginn des Kalenderjahres an, für das der Unternehmer sie abgegeben hat.<sup>2</sup>Beginnt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit während des Kalenderjahres, gilt die Erklärung vom Beginn dieser Tätigkeit an.
2. <sup>1</sup>Für die Erklärung ist keine bestimmte Form vorgeschrieben.<sup>2</sup>Berechnet der Unternehmer in den Voranmeldungen oder in der Steuererklärung für das Kalenderjahr die Steuer nach den allgemeinen Vorschriften des UStG, ist darin grundsätzlich eine Erklärung im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG zu erblicken (vgl. auch BFH-Urteile vom 19. 12. 1985, V R 167/82, BStBl 1986 II S. 420, und vom 11. 12. 1997, V R 50/94, BStBl 1998 II S. 420).<sup>3</sup>In Zweifelsfällen ist der Unternehmer zu fragen, welcher Besteuerungsform er seine Umsätze unterwerfen will.

(2)<sup>1</sup>Vor Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung für die Vergangenheit zurücknehmen.<sup>2</sup>Nimmt der Unternehmer die Erklärung zurück, kann er die Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, in entsprechender Anwendung des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG berichtigen.

(3)<sup>1</sup>Nach Eintritt der Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bindet die Erklärung den Unternehmer mindestens für fünf Kalenderjahre (§ 19 Abs. 2 Satz 2 UStG).<sup>2</sup>Die Fünfjahresfrist ist vom Beginn des ersten Kalenderjahres an zu berechnen, für das die Erklärung gilt.

(4)<sup>1</sup>Für die Zeit nach Ablauf der Fünfjahresfrist kann der Unternehmer die Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines Kalenderjahres an widerrufen (§ 19 Abs. 2 Satz 3 UStG).<sup>2</sup>Der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, zu erklären (§ 19 Abs. 2 Satz 4 UStG).<sup>3</sup>Im Falle des Widerrufs kann der Unternehmer die Rechnungen, in denen er die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen hat, in entsprechender Anwendung des § 14c Abs. 1 Satz 2 UStG berichtigen.

(5)<sup>1</sup>Hinsichtlich der Steuerfestsetzung ist zu berücksichtigen, dass die Umsatzsteuer eine Anmeldeumsatzsteuer ist.<sup>2</sup>Die nach § 18 Abs. 3 UStG abzugebende Steuererklärung für das Kalenderjahr steht deshalb – erforderlichenfalls nach Zustimmung der Finanzbehörde – einer Steuerfestsetzung gleich (§ 168 AO).<sup>3</sup>Eine Steuerfestsetzung ist ferner die Festsetzung der Umsatzsteuer durch Steuerbescheid (§ 155 AO).<sup>4</sup>Keine Steuerfestsetzungen im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG sind die Voranmeldung und die Festsetzung einer Umsatzsteuer-Vorauszahlung.<sup>5</sup>Durch ihre Unanfechtbarkeit wird deshalb die Möglichkeit, eine Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abzugeben, nicht ausgeschlossen.

(6)<sup>1</sup>Eine Steuerfestsetzung ist unanfechtbar, wenn auf die Einlegung eines Rechtsbehelfs wirksam verzichtet oder ein Rechtsbehelf wirksam zurückgenommen worden ist, wenn die Rechtsbehelfsfrist ohne Einlegung eines förmlichen Rechtsbehelfs abgelaufen oder wenn gegen den Verwaltungsakt oder die gerichtliche Entscheidung kein Rechtsbehelf mehr gegeben ist.<sup>2</sup>Dabei ist unter Unanfechtbarkeit die formelle Bestandskraft der erstmaligen Steuerfestsetzung zu verstehen, die auch in einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung oder in einer Steueranmeldung bestehen kann (vgl. BFH-Urteile vom 19. 12. 1985, V R 167/82, BStBl 1986 II S. 420, und vom 11. 12. 1997, V R 50/94, BStBl 1998 II S. 420).

---

**248. bis 250. (unbesetzt)****251. Gesamtumsatz**

(1) <sup>1</sup>Zum Gesamtumsatz im Sinne des § 19 Abs. 3 UStG gehören auch die vom Unternehmer ausgeführten Umsätze, die nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Inland zu behandeln sind, sowie die Umsätze, für die ein Anderer als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist. <sup>2</sup>Zum Gesamtumsatz gehören nicht die Umsätze, für die der Unternehmer als Leistungsempfänger Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 UStG ist. <sup>3</sup>Außerdem gehören die Lieferungen an den letzten Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft (§ 25b Abs. 2 UStG) nicht zum Gesamtumsatz beim letzten Abnehmer. <sup>4</sup>Für die Ermittlung des Gesamtumsatzes ist die für die Besteuerung in Betracht kommende Bemessungsgrundlage (Abschnitte 149 bis 159 sowie Abschnitte 274 und 276a Abs. 8 bis 14) anzusetzen.

(2) <sup>1</sup>Von den steuerbaren Umsätzen sind für die Ermittlung des Gesamtumsatzes die in § 19 Abs. 3 UStG genannten steuerfreien Umsätze abzuziehen. <sup>2</sup>Ob ein Umsatz als steuerfrei zu berücksichtigen ist, richtet sich nach den Vorschriften des laufenden Kalenderjahres. <sup>3</sup>Der Abzug ist nicht vorzunehmen, wenn der Unternehmer die in Betracht kommenden Umsätze nach § 9 UStG wirksam als steuerpflichtig behandelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 15. 10. 1992, V R 91/87, BStBl 1993 II S. 209). <sup>4</sup>Als Hilfsumsätze sind die Umsätze zu betrachten, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit des Unternehmens gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden (BFH-Urteil vom 24. 2. 1988, X R 67/82, BStBl II S. 622). <sup>5</sup>Hierzu zählen z.B.:

1. die Gewährung und Vermittlung von Krediten sowie die Umsätze von fremden Zahlungsmitteln oder Geldforderungen, z.B. Wechseln, im Zusammenhang mit Warenlieferungen;
2. der Verkauf eines Betriebsgrundstücks;
3. die Verschaffung von Versicherungsschutz für die Arbeitnehmer.

(3) <sup>1</sup>Die nach § 19 Abs. 3 Satz 3 UStG vorzunehmende Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresgesamtumsatz ist auch durchzuführen, wenn die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit von vornherein auf einen Teil des Kalenderjahrs begrenzt war (BFH-Urteil vom 27. 10. 1993, XI R 86/90, BStBl 1994 II S. 274). <sup>2</sup>Der Beginn der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit fällt mit dem Beginn des Unternehmens zusammen. <sup>3</sup>Bei der Umrechnung des tatsächlichen Gesamtumsatzes in einen Jahresumsatz ist deshalb das Kalenderjahr in den Zeitraum bis zum Beginn des Unternehmens und den Zeitraum danach aufzuteilen. <sup>4</sup>Eine Schulung des Unternehmers, die der Gründung des Unternehmens vorgeht, ist grundsätzlich noch keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die den Beginn des Unternehmens beeinflusst (vgl. BFH-Urteil vom 17. 9. 1998, V R 28/98, BStBl 1999 II S. 146). <sup>5</sup>Die Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens sind nicht in einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen. <sup>6</sup>Sie sind deshalb vor der Umrechnung aus dem tatsächlichen Gesamtumsatz auszuschneiden und nach der Umrechnung des restlichen Umsatzes dem ermittelten Betrag hinzuzurechnen.

**252. Verhältnis des § 19 zu § 24 UStG**

Auf Abschnitt 269 Abs. 4 und Abschnitt 270 Abs. 2 und 3 wird hingewiesen.

**253. Wechsel der Besteuerungsform**

Übergang von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Regelbesteuerung oder zur Besteuerung nach § 24 UStG

(1) Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang zur Regelbesteuerung ausgeführt hat, fallen auch dann unter § 19 Abs. 1 UStG, wenn die Entgelte nach diesem Zeitpunkt vereinnahmt werden.

(2) Umsätze, die der Unternehmer nach dem Übergang ausführt, unterliegen der Regelbesteuerung.

(3) Zur Anwendung des § 15 UStG wird auf Abschnitt 191 Abs. 5, **zur Anwendung des § 15a UStG wird auf Abschnitt 215 Abs. 2 Satz 3 Nr. 3 und Abschnitt 217e Abs. 1 bis 3** hingewiesen.

(4) Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist zu beachten, dass auf diese Umsätze § 19 Abs. 1 UStG anzuwenden ist.

(5) <sup>1</sup>Im Falle des Übergangs von der Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG zur Besteuerung nach § 24 UStG gelten die Absätze 1, 2 und 4 sinngemäß. <sup>2</sup>Der Vorsteuerabzug regelt sich vom Zeitpunkt des Übergangs an ausschließlich nach § 24 Abs. 1 Satz 4 UStG.

Übergang von der Regelbesteuerung oder von der Besteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG

(6) <sup>1</sup>Umsätze, die der Unternehmer vor dem Übergang von der Regelbesteuerung zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG ausgeführt hat, unterliegen der Regelbesteuerung. <sup>2</sup>Werden Entgelte für diese Umsätze nach dem Übergang vereinnahmt (Außenstände), gilt Folgendes:

1. <sup>1</sup>Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach vereinbarten Entgelten berechnet, waren die Umsätze bereits vor dem Übergang zu versteuern, und zwar in dem Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum, in dem sie ausgeführt wurden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a UStG). <sup>2</sup>Eine Besteuerung zum Zeitpunkt der Entgeltsvereinnahmung entfällt.
2. Hat der Unternehmer die Steuer vor dem Übergang nach vereinnahmten Entgelten berechnet, sind die Umsätze nach dem Übergang der Regelbesteuerung zu unterwerfen, und zwar in dem Besteuerungs- oder Voranmeldungszeitraum, in dem die Entgelte vereinnahmt werden (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG).

(7) <sup>1</sup>Umsätze, die der Unternehmer nach dem Übergang ausführt, fallen unter § 19 Abs. 1 UStG. <sup>2</sup>Sind Anzahlungen für diese Umsätze vor dem Übergang vereinnahmt und der Umsatzsteuer unterworfen worden, ist die entrichtete Steuer zu erstatten, sofern keine Rechnungen ausgestellt wurden, die zum Vorsteuerabzug berechtigen.

(8) Zur Anwendung des § 15 UStG wird auf Abschnitt 191 Abs. 6, zur Anwendung des § 15a UStG auf Abschnitt 215 Abs. **2 Satz 3 Nr. 3 und Abschnitt 217e Abs. 1 bis 3** hingewiesen.

(9) <sup>1</sup>Ändert sich nach dem Übergang die Bemessungsgrundlage für Umsätze, die vor dem Übergang ausgeführt worden sind, ist bei der Berichtigung der für diese Umsätze geschuldeten Steuerbeträge (§ 17 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 UStG) zu beachten, dass die Umsätze der Regelbesteuerung unterlegen haben. <sup>2</sup>Entsprechendes gilt für die Berichtigung von vor dem Übergang abgezogenen Steuerbeträgen nach § 17 Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 und 3 UStG.

(10) <sup>1</sup>Im Falle des Übergangs von der Besteuerung nach § 24 UStG zur Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG gelten die Absätze 6 und 7 sinngemäß. <sup>2</sup>Der Vorsteuerabzug ist bis zum Zeitpunkt des Übergangs durch die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung abgegolten. <sup>3</sup>Nach dem Zeitpunkt des Übergangs ist ein Vorsteuerabzug nicht mehr möglich.

#### Zu § 20 UStG

##### **254. Berechnung der Steuer nach vereinnahmten Entgelten**

(1) <sup>1</sup>Der Antrag auf Genehmigung der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten ist an keine Frist gebunden. <sup>2</sup>Dem Antrag ist grundsätzlich unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs zu entsprechen, wenn der Unternehmer eine der Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 UStG erfüllt. <sup>3</sup>Einer Kapitalgesellschaft, zu der sich Freiberufler zusammengeschlossen haben, ist die Genehmigung der Istbesteuerung nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG nicht zu erteilen (vgl. BFH-Urteil vom 22. 7. 1999, V R 51/98, BStBl II S. 630). <sup>4</sup>Die Genehmigung erstreckt sich wegen des Prinzips der Abschnittsbesteuerung stets auf das volle Kalenderjahr. <sup>5</sup>Es handelt sich um einen begünstigenden Verwaltungsakt, der unter den Voraussetzungen der §§ 130, 131 AO zurückgenommen oder widerrufen werden kann.

(2) Zur Entstehung der Steuer bei der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vgl. Abschnitt 182, zur Rechnungserteilung bei der Istbesteuerung von Anzahlungen im Fall der Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten vgl. Abschnitt 187.

(3) <sup>1</sup>§ 20 Abs. 1 Satz 3 UStG trifft keine von § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe b UStG abweichende Regelung über die Entstehung der Steuer (vgl. BFH-Urteil vom 30. 1. 2003, V R 58/01, BStBl II S. 817). <sup>2</sup>Zur Entstehung der Steuer beim Wechsel der Art der Steuerberechnung vgl. Abschnitt 182 Abs. 3.

Zu § 22 UStG  
(§§ 63 bis 68 UStDV)

### 255. Ordnungsgrundsätze

(1) <sup>1</sup>Die allgemeinen Vorschriften über das Führen von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140 bis 148 AO gelten in Übereinstimmung mit § 63 Abs. 1 UStDV auch für die Aufzeichnungen für Umsatzsteuerzwecke. <sup>2</sup>Die Aufzeichnungen sind grundsätzlich im Geltungsbereich des UStG zu führen (vgl. § 146 Abs. 2 Satz 1 AO, **§ 14b UStG und Abschnitt 190b Abs. 8 ff.**). <sup>3</sup>Sie sind dort mit den zugehörigen Belegen für die Dauer der Aufbewahrungsfrist (§ 147 Abs. 3 AO, **§ 14b UStG**) geordnet aufzubewahren. **<sup>4</sup>Für auf Thermopapier erstellte Belege gilt Abschnitt 190b Abs. 6 entsprechend.** <sup>5</sup>Das Finanzamt kann jederzeit verlangen, dass der Unternehmer die Unterlagen vorlegt. <sup>6</sup>Zur Führung der Aufzeichnungen bei Betriebsstätten und Organgesellschaften außerhalb des Geltungsbereichs des UStG vgl. § 146 Abs. 2 Sätze 2 ff. AO.

(2) <sup>1</sup>Die Aufzeichnungen und die zugehörigen Belege können unter bestimmten Voraussetzungen als Wiedergaben auf einem Bildträger – z.B. Mikrofilm – oder auf anderen Datenträgern – z.B. Magnetband, Magnetplatte oder Diskette – aufbewahrt werden (vgl. § 147 Abs. 2 AO). <sup>2</sup>Das bei der Aufbewahrung von Bild- oder anderen Datenträgern angewandte Verfahren muss den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, insbesondere den Anforderungen des BMF-Schreibens vom 1. 2. 1984, BStBl I S. 155, und den diesem Schreiben beigefügten „Mikrofilm-Grundsätzen“ sowie den „Grundsätzen ordnungsmäßiger DV-gestützter Buchführungssysteme – GoBS –“ (Anlage zum BMF-Schreiben vom 7. 11. 1995, BStBl I S. 738, entsprechen). <sup>3</sup>Unter dieser Voraussetzung können die Originale der Geschäftsunterlagen grundsätzlich vernichtet werden. <sup>4</sup>Diese Aufbewahrungsformen bedürfen keiner besonderen Genehmigung. <sup>5</sup>Für das Lesbarmachen der nicht im Original aufbewahrten Aufzeichnungen und Geschäftsunterlagen ist § 147 Abs. 5 AO zu beachten. <sup>6</sup>Zu den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (**GDPdU**) vgl. BMF-Schreiben vom 16. 7. 2001, BStBl I S. 415.

(3) <sup>1</sup>Die Mikroverfilmung kann auch auf zollamtliche Belege – z.B. Quittungen über die Entrichtung von Einfuhrumsatzsteuer – angewandt werden. <sup>2</sup>Mikrofilmaufnahmen der Belege über Einfuhrumsatzsteuer bzw. Mikrokopien dieser Belege sind als ausreichender Nachweis für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG anzuerkennen. <sup>3</sup>Dies gilt auch für die Anerkennung von mikroverfilmten Zollbelegen zur Ausstellung von Ersatzbelegen oder zur Aufteilung zum Zwecke des Vorsteuerabzugs, wenn die vollständige oder teilweise Ungültigkeit des Originalbelegs auf der Mikrofilmaufnahme bzw. der Mikrokopie erkennbar ist.

(4) <sup>1</sup>Die am Schluss eines Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnenden Beträge (§ 63 Abs. 2 UStDV) müssen auch für den jeweiligen Besteuerungszeitraum zusammengerechnet werden. <sup>2</sup>Die Entgelte für empfangene Leistungen des Unternehmers (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG) und die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr von Gegenständen, die für das Unternehmen **eingeführt worden** sind (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG), brauchen für umsatzsteuerliche Zwecke nicht zusammengerechnet zu werden.

(5) Die Verpflichtung zur Aufzeichnung der nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldeten Steuer und zur Zusammenrechnung dieser Beträge (§ 63 Abs. 2 Satz 1 UStDV) gilt auch für Personen, die nicht Unternehmer sind (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UStG).

### 256. Umfang der Aufzeichnungspflichten

(1) <sup>1</sup>Der Umfang der Aufzeichnungspflichten ergibt sich aus § 22 Abs. 2 ff. UStG i.V.m. §§ 63 bis 67 UStDV. <sup>2</sup>Soweit die geforderten Angaben aus dem Rechnungswesen oder den Aufzeichnungen des Unternehmers für andere Zwecke eindeutig und leicht nachprüfbar hervorgehen, brauchen sie nicht noch gesondert aufgezeichnet zu werden.

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer ist sowohl bei der Sollversteuerung als auch bei der Istversteuerung verpflichtet, nachträgliche Minderungen oder Erhöhungen der Entgelte aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Verpflichtung des Unternehmers, in den Aufzeichnungen ersichtlich zu machen, wie sich die Entgelte auf die steuerpflichtigen Umsätze, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien Umsätze verteilen, gilt entsprechend für nachträgliche Entgeltänderungen.

(3) <sup>1</sup>In den Fällen des § 17 Abs. 1 Satz 6 UStG hat der Schuldner der auf die Entgeltsminderungen entfallenden Steuer – sog. Zentralregulierer – die Beträge der jeweiligen Entgeltsminderungen gesondert von seinen Umsätzen aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 6 UStG). <sup>2</sup>Er hat dabei die Entgeltsminderungen ggf. nach steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen sowie nach Steuersätzen zu trennen.



(4) <sup>1</sup>Aus den Aufzeichnungen müssen die Umsätze hervorgehen, die der Unternehmer nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 4 UStG). <sup>2</sup>Wird eine solche Leistung zusammen mit einer steuerpflichtigen Leistung ausgeführt und für beide ein einheitliches Entgelt vereinbart, kann aus Vereinfachungsgründen darauf verzichtet werden, den auf die einzelne Leistung entfallenden Entgeltteil zu errechnen und den Entgeltteil, der auf die freiwillig versteuerte Leistung entfällt, gesondert aufzuzeichnen.

(5) <sup>1</sup>Unternehmer, die ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten versteuern, haben neben den vereinbarten Entgelten auch sämtliche vor der Ausführung von Leistungen vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Aufgezeichnet werden müssen nicht nur die vor der Ausführung der Leistung vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte, für die die Steuer nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG mit dem Ablauf des Voranmeldungszeitraums der Vereinnahmung entsteht, sondern auch die im Voraus vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte, die auf steuerfreie Umsätze entfallen.

(6) <sup>1</sup>Soweit die für noch nicht ausgeführte steuerpflichtige Leistungen vereinnahmten Entgelte und Teilentgelte auf Umsätze entfallen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sind sie nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG entsprechend getrennt aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Entgelte und Teilentgelte, die im Voraus für Umsätze vereinnahmt werden, die der Unternehmer nach § 9 UStG als steuerpflichtig behandelt, müssen nach § 22 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG gesondert aufgezeichnet werden (siehe auch Absatz 4).

(7) <sup>1</sup>Bei Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG müssen als Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand oder für einen gleichartigen Gegenstand oder mangels eines Einkaufspreises die Selbstkosten jeweils zum Zeitpunkt des Umsatzes aufgezeichnet werden. <sup>2</sup>Für sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a UStG sind die jeweils entstandenen **Ausgaben** aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Dabei bleiben für sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9a Satz 1 Nr. 1 UStG **Ausgaben** unberücksichtigt, soweit sie nicht zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 Satz 3 UStG). <sup>4</sup>Die Sätze 1 bis 3 gelten auch, sofern für die Besteuerung die Mindestbemessungsgrundlagen (§ 10 Abs. 5 UStG) in Betracht kommen. <sup>5</sup>Soweit der Unternehmer bei Leistungen an sein Personal von lohnsteuerlichen Werten ausgeht (vgl. Abschnitt 12 Abs. 8), sind diese aufzuzeichnen.

(8) <sup>1</sup>Die Verpflichtung des Unternehmers, die Entgelte für steuerpflichtige Lieferungen und sonstige Leistungen, die an ihn für sein Unternehmen ausgeführt sind, und die darauf entfallende Steuer aufzuzeichnen (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG), erstreckt sich auch auf nachträgliche Entgeltsminderungen und die entsprechenden Steuerbeträge. <sup>2</sup>Werden dem Unternehmer Entgeltsminderungen für steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze gewährt, kann das Finanzamt auf Antrag gestatten, dass er sie nach dem Verhältnis dieser Umsätze aufteilt. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn die Umsätze an den Unternehmer verschiedenen Steuersätzen unterliegen. <sup>4</sup>Eine Aufteilung nach dem Verhältnis der vom Unternehmer bewirkten Umsätze ist nicht zulässig.

(9) <sup>1</sup>Die Aufzeichnung der Entgelte für empfangene steuerpflichtige Leistungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 5 UStG) und der Einfuhrumsatzsteuer (§ 22 Abs. 2 Nr. 6 UStG i.V.m. § 64 UStDV) ist nicht erforderlich, wenn der Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG ausgeschlossen ist oder deshalb entfällt, weil die Steuer in den Rechnungen nicht gesondert ausgewiesen ist. <sup>2</sup>Hiervon werden die Aufzeichnungspflichten nach anderen Vorschriften (z.B. § 238 Abs. 1, §§ 266, 275, 276 Abs. 1 HGB, §§ 141, 143 AO) nicht berührt.

(10) Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, insbesondere Vereine, die ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach dem Durchschnittssatz des § 23a UStG berechnen, sind von den Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 Nr. 5 und 6 UStG befreit (§ 66a UStDV).

(11) <sup>1</sup>Wird im Zusammenhang mit einer Einfuhr eine Lieferung an den Unternehmer bewirkt, sind entweder die Einfuhrumsatzsteuer – insbesondere in den Fällen des § 3 Abs. 6 UStG – oder das Entgelt und die darauf entfallende Steuer – in den Fällen des § 3 Abs. 8 UStG – aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Maßgebend ist, welchen Steuerbetrag der Unternehmer als Vorsteuer abziehen kann.

(12) Wegen der weiteren Aufzeichnungspflichten

1. in den Fällen der Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG vgl. Abschnitt 219;
2. bei Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG vgl. Abschnitt 276;
3. bei der Differenzbesteuerung vgl. § 25a Abs. 6 UStG, Abschnitt 276a;
4. bei der Verpflichtung zur Führung des Umsatzsteuerhefts vgl. BMF-Schreiben vom 13. 9. 2004, BStBl I S. 870;
5. bei innergemeinschaftlichen Verbringensfällen (Abschnitt 15b) vgl. Abschnitt 256a Abs. 3 bis 5;

6. für ausländische Luftverkehrsunternehmer, denen die Umsatzsteuer für die grenzüberschreitende Beförderung von Personen im Luftverkehr nach § 26 Abs. 3 UStG erlassen wird, vgl. BMF-Schreiben vom 2. 2. 1998, BStBl I S. 159;
7. bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften vgl. § 25b Abs. 6 UStG, Abschnitt 276b Abs. 10;
8. bei der Lieferung von Zahnprothesen, die mit Hilfe eines CEREC-Geräts hergestellt werden: **Die abzurechnenden Leistungen, die auf den Einsatz eines CEREC-Gerätes entfallen, sind zum Zweck der Abgrenzung nach steuerfreien und steuerpflichtigen Umsätzen unter Angabe insbesondere der Leistungsnummern des Gebührenverzeichnisses der GOZ oder anderer Angaben getrennt aufzuzeichnen;**
9. bei der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers vgl. § 22 Abs. 2 Nr. 8 UStG, Abschnitte 182a Abs. 49 und 257 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2;
10. bei auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen im Sinne des § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG vgl. Abschnitt 39c Abs. 14;
11. des/ der liefernden Unternehmer(s), des Auslagerers sowie des Lagerhalters in den Fällen des § 4 Nr. 4a UStG, vgl. Rz. 47 und 48 des BMF-Schreibens vom 28. 1. 2004, BStBl I S. 242.

### **256a. Aufzeichnungspflichten bei innergemeinschaftlichen Warenlieferungen und innergemeinschaftlichen Erwerben**

(1) <sup>1</sup>Die allgemeinen Aufzeichnungspflichten gelten auch für innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG) und innergemeinschaftliche Erwerbe (§ 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG). <sup>2</sup>Nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 UStG hat der Unternehmer die Bemessungsgrundlage und die ggf. darauf entfallende Steuer für die innergemeinschaftlichen Lieferungen und für die fiktiven Lieferungen in den Fällen des innergemeinschaftlichen Verbringens von Gegenständen vom inländischen in den ausländischen Unternehmensteil aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Aufzuzeichnen sind auch die innergemeinschaftlichen Lieferungen von neuen Fahrzeugen. <sup>4</sup>Nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG sind die innergemeinschaftlichen Erwerbe getrennt von den übrigen Aufzeichnungen der Bemessungsgrundlagen und Steuerbeträge aufzuzeichnen. <sup>5</sup>Hierunter fallen die Lieferungen im Sinne des § 1a Abs. 1 UStG und die innergemeinschaftlichen Verbringensfälle zwischen dem ausländischen und dem inländischen Unternehmensteil, die als fiktive Lieferungen gelten (vgl. Abschnitt 15b). <sup>6</sup>Zu den besonderen Aufzeichnungspflichten vgl. Absätze 3 bis 5. <sup>7</sup>Zu den für den Buchnachweis erforderlichen Aufzeichnungen vgl. § 17c UStDV.

(2) <sup>1</sup>Der Unternehmer ist auch für innergemeinschaftliche Lieferungen und innergemeinschaftliche Erwerbe verpflichtet, nachträgliche Minderungen oder Erhöhungen der Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Die Verpflichtung des Unternehmers, in den Aufzeichnungen ersichtlich zu machen, wie sich die Bemessungsgrundlagen auf die steuerpflichtigen innergemeinschaftlichen Erwerbe, getrennt nach Steuersätzen, und auf die steuerfreien innergemeinschaftlichen Lieferungen verteilen, gilt entsprechend für nachträgliche Entgeltsänderungen (vgl. Abschnitt 256 Abs. 2).

(3) <sup>1</sup>Der Unternehmer hat besondere Aufzeichnungspflichten in den Fällen zu beachten, in denen Gegenstände, die – ohne die Voraussetzungen für ein steuerbares Verbringen zu erfüllen – vom Inland zu seiner Verfügung (unternehmensintern) in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangen (§ 22 Abs. 4a UStG). <sup>2</sup>Der Unternehmer muss die Gegenstände in den folgenden Fällen der ihrer Art nach vorübergehenden Verwendung und der befristeten Verwendung (vgl. Abschnitt 15b Abs. 9 bis 12) aufzeichnen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet nicht zu einer Erwerbsbesteuerung führen:

1. An den Gegenständen werden im übrigen Gemeinschaftsgebiet Arbeiten, z.B. Reparaturarbeiten, ausgeführt (§ 22 Abs. 4a Nr. 1 UStG), vgl. dazu Abschnitt 15b Abs. 10 Nr. 4.
2. Die Gegenstände werden zur vorübergehenden Verwendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet zur Ausführung sonstiger Leistungen verbracht, und der Unternehmer hat in dem Mitgliedstaat keine Zweigniederlassung (§ 22 Abs. 4a Nr. 2 UStG), vgl. dazu Abschnitt 15b Abs. 10 Nr. 2 und 5.
3. <sup>1</sup>Das Verbringen der Gegenstände zur befristeten Verwendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet wäre im Fall der Einfuhr uneingeschränkt steuerfrei, z.B. Ausstellungsstücke für Messen im übrigen Gemeinschaftsgebiet (§ 22 Abs. 4a Nr. 3 UStG), vgl. dazu Abschnitt 15b Abs. 12. <sup>2</sup>Aufzuzeichnen sind auch die Fälle der vorübergehenden Verwendung eines Gegenstandes bei einer Werklieferung, die im Bestimmungsmitgliedstaat steuerbar ist, wenn der Gegenstand wieder in das Inland zurückgelangt, vgl. dazu Beispiel 1 in Abschnitt 15b Abs. 10 Nr. 1.

(4) Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten jeweils als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus Buchführungsunterlagen, Versandpapieren, Karteien, Dateien

und anderen im Unternehmen befindlichen Unterlagen eindeutig und leicht nachprüfbar entnehmen lassen.

(5) <sup>1</sup>Die besonderen Aufzeichnungen sind zu berichtigen, wenn der Gegenstand im Bestimmungsland untergeht oder veräußert wird oder wenn die Verwendungsfristen überschritten werden. <sup>2</sup>An die Stelle der besonderen Aufzeichnungen treten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten für innergemeinschaftliche Lieferungen, vgl. dazu Abschnitt 15b Abs. 13.

(6) <sup>1</sup>Die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten Erwerber sind zur Aufzeichnung nach § 22 Abs. 2 Nr. 7 UStG verpflichtet, wenn sie die Erwerbsschwelle überschritten, zur Erwerbsbesteuerung optiert oder Gegenstände im Sinne des § 1a Abs. 5 UStG erworben haben. <sup>2</sup>Juristische Personen, die auch Unternehmer sind, haben die für das Unternehmen vorgenommenen Erwerbe grundsätzlich getrennt von den nicht für das Unternehmen bewirkten Erwerben aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Eine entsprechende Trennung in den Aufzeichnungen ist nicht erforderlich, soweit die Steuerbeträge, die auf die für das Unternehmen vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe entfallen, vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind.

### 257. Aufzeichnungen bei Aufteilung der Vorsteuern

(1) <sup>1</sup>Unternehmer, die nach § 15 Abs. 4 UStG nur teilweise zum Vorsteuerabzug berechtigt sind und die deshalb die angefallenen Vorsteuerbeträge aufzuteilen haben, brauchen außer den Vorsteuerbeträgen, die voll vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, auch die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen anteiligen Vorsteuerbeträge nicht gesondert aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Aufgezeichnet werden müssen aber in den Fällen, in denen Vorsteuerbeträge nur teilweise abziehbar sind,

1. die Entgelte für die betreffenden steuerpflichtigen Leistungen an den Unternehmer, die für diese Leistungen gesondert in Rechnung gestellten gesamten Steuerbeträge und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge;
2. **die Entgelte für die betreffenden steuerpflichtigen Leistungen an den Unternehmer, für die der Unternehmer die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet, und die als Vorsteuer abziehbaren Teilbeträge;**
3. die vorausgezahlten Entgelte und Teilentgelte für die betreffenden steuerpflichtigen Leistungen an den Unternehmer, die dafür gesondert in Rechnung gestellten gesamten Steuerbeträge und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge;
4. die gesamten Einfuhrumsatzsteuerbeträge für die für das Unternehmen eingeführten Gegenstände und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge sowie die Bemessungsgrundlagen für die Einfuhren oder Hinweise auf die entsprechenden zollamtlichen Belege;
5. die Bemessungsgrundlage für den innergemeinschaftlichen Erwerb von Gegenständen und die als Vorsteuern abziehbaren Teilbeträge.

(2) In den Fällen der Vorsteueraufteilung sind die Bemessungsgrundlagen für die Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, getrennt von den Bemessungsgrundlagen der übrigen Umsätze mit Ausnahme der Einfuhren, der innergemeinschaftlichen Erwerbe **und der Leistungsbezüge, für die der Unternehmer die Steuer nach § 13b Abs. 2 UStG schuldet**, aufzuzeichnen, und zwar unabhängig von der allgemeinen Verpflichtung zur Trennung der Bemessungsgrundlagen nach § 22 Abs. 2 UStG.

### 258. Erleichterungen der Aufzeichnungspflichten

(1) <sup>1</sup>Durch § 63 Abs. 3 und 5 UStDV werden die Aufzeichnungspflichten nach § 22 Abs. 2 UStG allgemein erleichtert. <sup>2</sup>Den Unternehmern ist es hiernach gestattet, für ihre Umsätze und die an sie ausgeführten Umsätze die jeweiligen Bruttobeträge einschließlich der Steuer getrennt nach Steuersätzen aufzuzeichnen und am Schluss eines Voranmeldungszeitraums insgesamt in Bemessungsgrundlage und Steuer aufzuteilen. <sup>3</sup>Beträge für die an den Unternehmer ausgeführten Umsätze dürfen in das Verfahren der Bruttoaufzeichnung nur einbezogen werden, wenn in der jeweiligen Rechnung die Steuer in zutreffender Höhe gesondert ausgewiesen ist. <sup>4</sup>Die Bruttoaufzeichnung darf außerdem nicht für die Leistungen des Unternehmers vorgenommen werden, für die in den Rechnungen die Steuer zu Unrecht oder zu hoch ausgewiesen ist.

(2) Bei der Einfuhr genügt es, wenn die entrichtete oder in den Fällen des § 16 Abs. 2 Satz 4 UStG zu entrichtende Einfuhrumsatzsteuer aufgezeichnet und dabei auf einen entsprechenden zollamtlichen Beleg hingewiesen wird (§ 64 UStDV).

(3) <sup>1</sup>Kleinunternehmer im Sinne des § 19 Abs. 1 UStG müssen nur die Werte der Gegenleistungen aufzeichnen (§ 65 UStDV). <sup>2</sup>Als Wert der erhaltenen Gegenleistungen ist grundsätzlich der vereinnahmte Preis anzugeben.

(4) <sup>1</sup>Unternehmer, die ihre abziehbaren Vorsteuerbeträge nach Durchschnittssätzen (§§ 23, 23a UStG, §§ 66a, 69, 70 Abs. 1 UStDV) berechnen, brauchen die Entgelte oder Teilentgelte für die empfangenen Leistungen sowie die dafür in Rechnung gestellten Steuerbeträge nicht aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Ebenso entfällt die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Einfuhrumsatzsteuer. <sup>3</sup>Soweit neben den Durchschnittssätzen Vorsteuern gesondert abgezogen werden können (§ 70 Abs. 2 UStDV), gelten die allgemeinen Aufzeichnungspflichten.

(5) Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG versteuern, haben die Bemessungsgrundlagen für die Umsätze mit den in der Anlage 2 des UStG nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnissen und Getränken sowie mit alkoholischen Flüssigkeiten aufzuzeichnen (§ 67 UStDV).

(6) Die Erleichterungen berühren nicht die Verpflichtung zur Aufzeichnung der Steuerbeträge, die nach § 14c UStG geschuldet werden.

## 259. Erleichterungen für die Trennung der Bemessungsgrundlagen

### Grundsätze

(1) <sup>1</sup>Der Unternehmer kann eine erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen nach Steuersätzen (§ 63 Abs. 4 UStDV) nur mit Genehmigung des Finanzamts vornehmen. <sup>2</sup>Das Finanzamt hat die Genehmigung schriftlich unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs zu erteilen. <sup>3</sup>In der Genehmigungsverfügung sind die zugelassenen Erleichterungen genau zu bezeichnen. <sup>4</sup>Eine vom Unternehmer ohne Genehmigung des Finanzamts vorgenommene erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen kann aus Billigkeitsgründen anerkannt werden, wenn das angewandte Verfahren bei rechtzeitiger Beantragung hätte zugelassen werden können. <sup>5</sup>Eine solche Erleichterung der Aufzeichnungspflichten kommt allerdings nicht in Betracht, wenn eine Registrierkasse mit Zählwerken für mehrere Warengruppen oder eine entsprechende andere Speichermöglichkeit eingesetzt wird.

(2) <sup>1</sup>Entsprechende Erleichterungen können auf Antrag auch für die Trennung in steuerfreie und steuerpflichtige Umsätze sowie für nachträgliche Entgeltminderungen (**vgl. Absatz 20**) gewährt werden. <sup>2</sup>Die Finanzämter können auch andere als die in **Absatz 9 ff.** bezeichneten Verfahren zulassen, wenn deren steuerliches Ergebnis nicht wesentlich von dem Ergebnis einer nach Steuersätzen getrennten Aufzeichnung abweicht. <sup>3</sup>Ob ein abweichendes Verfahren oder ein Wechsel des Verfahrens zugelassen werden kann und wie das Verfahren ausgestaltet sein muss, hat das Finanzamt in jedem Einzelfall zu prüfen. **<sup>4</sup>Die Anwendung des Verfahrens kann auf einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb beschränkt werden (§ 63 Abs. 4 Satz 4 UStDV).**

### Aufschlagsverfahren

(3) <sup>1</sup>Die Aufschlagsverfahren (**Absätze 9 bis 16**) kommen vor allem für Unternehmer in Betracht, die nur erworbene Waren liefern, wie z.B. Lebensmitteleinzelhändler, Drogisten, Buchhändler. <sup>2</sup>Sie können aber auch von Unternehmern angewendet werden, die – wie z.B. Bäcker oder Fleischer – neben erworbenen Waren in erheblichem Umfang hergestellte Erzeugnisse liefern. <sup>3</sup>Voraussetzung ist jedoch, dass diese Unternehmer, sofern sie für die von ihnen hergestellten Waren die Verkaufsentgelte oder die Verkaufspreise rechnerisch ermitteln, darüber entsprechende Aufzeichnungen führen.

(4) <sup>1</sup>Eine Trennung der Bemessungsgrundlagen nach dem Verhältnis der Eingänge an begünstigten und an nicht begünstigten Waren kann nur in besonders gelagerten Einzelfällen zugelassen werden. <sup>2</sup>Die Anwendung brancheneinheitlicher Durchschnittsaufschlagsätze oder eines vom Unternehmer geschätzten durchschnittlichen Aufschlagsatzes kann nicht genehmigt werden. <sup>3</sup>Die Berücksichtigung eines Verlustabschlags für Verderb, Bruch, Schwund, Diebstahl usw. bei der rechnerischen Ermittlung der nicht begünstigten Umsätze auf Grund der Wareneingänge ist, sofern Erfahrungswerte oder andere Unterlagen über die Höhe der Verluste nicht vorhanden sind, von der Führung zeitlich

begrenzter Aufzeichnungen über die eingetretenen Verluste abhängig zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 11. 1971, V R 85/71, BStBl 1972 II S. 202).

(5) Die von den Unternehmern im Rahmen eines zugelassenen Verfahrens angewandten Aufschlagsätze unterliegen der Nachprüfung durch die Finanzämter.

(6) <sup>1</sup>In Fällen, in denen ein Unternehmen oder ein Betrieb erworben wird, sind bei der Anwendung eines Aufschlagsverfahrens (Absätze 9 bis 16) die übertragenen Warenbestände als Wareneingänge in die rechnerische Ermittlung der begünstigten und der nicht begünstigten Umsätze einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 11. 6. 1997, XI R 18/96, BStBl II S. 633). <sup>2</sup>Diese Berechnung ist für den Voranmeldungszeitraum vorzunehmen, der nach der Übertragung der Warenbestände endet. <sup>3</sup>Der Unternehmer hat die bei dem Erwerb des Unternehmens oder Betriebs übernommenen Warenbestände aufzuzeichnen und dabei die Waren, deren Lieferungen nach § 12 Abs. 1 UStG dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, von denen zu trennen, auf deren Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG der ermäßigte Steuersatz anzuwenden ist. <sup>4</sup>Die Gliederung nach den auf die Lieferungen anzuwendenden Steuersätzen kann auch im Eröffnungsinventar vorgenommen werden.

(7) <sup>1</sup>Dies gilt auch, wenn ein Unternehmen gegründet wird. <sup>2</sup>In diesem Falle sind bei einer erleichterten Trennung der Bemessungsgrundlagen nach den Wareneingängen die vor der Eröffnung angeschafften Waren (Waren-Anfangsbestand) in die rechnerische Ermittlung der begünstigten und der nicht begünstigten Umsätze für den ersten Voranmeldungszeitraum einzubeziehen. <sup>3</sup>Nach den Grundsätzen des Absatzes 6 ist auch in den Fällen zu verfahren, in denen ein Verfahren zur Trennung der Bemessungsgrundlagen umgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11. 6. 1997, a.a.O.).

**(8) Wechselt der Unternehmer mit Zustimmung des Finanzamts das Aufschlagsverfahren oder innerhalb des genehmigten Aufschlagsverfahrens die aufzuzeichnende Umsatzgruppe oder wird das Verfahren zur erleichterten Trennung der Entgelte auf der Grundlage des Wareneingangs ganz oder teilweise eingestellt, sind die Warenendbestände von der Bemessungsgrundlage des letzten Voranmeldungszeitraums abzuziehen.**

Anwendung tatsächlicher und üblicher Aufschläge

(9) <sup>1</sup>Die erworbenen Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen, deren Lieferungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind. <sup>2</sup>Auf der Grundlage der Wareneingänge sind entweder die Umsätze der Waren, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, oder die steuerermäßigten Umsätze rechnerisch zu ermitteln. <sup>3</sup>Zu diesem Zweck ist im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto für diese Waren neben der Spalte „Einkaufsentgelt“ eine zusätzliche Spalte mit der Bezeichnung „Verkaufsentgelt“ einzurichten. <sup>4</sup>Die Waren der Gruppe, für die die zusätzliche Spalte „Verkaufsentgelt“ geführt wird, sind grundsätzlich einzeln und mit genauer handelsüblicher Bezeichnung im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto einzutragen. <sup>5</sup>Statt der handelsüblichen Bezeichnung können Schlüsselzahlen oder Symbole verwendet werden, wenn ihre eindeutige Bestimmung aus der Eingangsrechnung oder aus anderen Unterlagen gewährleistet ist. <sup>6</sup>Bei der Aufzeichnung des Wareneingangs sind auf Grund der tatsächlichen oder üblichen Aufschlagsätze die tatsächlichen bzw. voraussichtlichen Verkaufsentgelte für die betreffenden Waren zu errechnen und in die zusätzliche Spalte des Wareneingangsbuchs oder des Wareneinkaufskontos einzutragen. <sup>7</sup>Nach Ablauf eines Voranmeldungszeitraums sind die in der zusätzlichen Spalte aufgezeichneten tatsächlichen oder voraussichtlichen Verkaufsentgelte zusammenzurechnen. <sup>8</sup>Die Summe bildet den Umsatz an begünstigten bzw. nicht begünstigten Waren und ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen. <sup>9</sup>Der Differenzbetrag stellt die Summe der übrigen Entgelte zuzüglich der Steuer nach dem anderen Steuersatz dar.

(10) <sup>1</sup>Anstelle der Aufgliederung im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto kann auch für eine der Warengruppen ein besonderes Buch geführt werden. <sup>2</sup>Darin sind die begünstigten oder nicht begünstigten Waren unter ihrer handelsüblichen Bezeichnung mit Einkaufsentgelt und tatsächlichem oder voraussichtlichem Verkaufsentgelt aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Statt der handelsüblichen Bezeichnung können Schlüsselzahlen oder Symbole verwendet werden (vgl. Absatz 9). <sup>4</sup>Die Aufzeichnungen müssen Hinweise auf die Eingangsrechnungen oder auf die Eintragungen im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto enthalten.

(11) <sup>1</sup>Die Verkaufsentgelte, die beim Wareneingang besonders aufzuzeichnen sind, können bereits auf den Rechnungen nach Warenarten zusammengestellt werden. <sup>2</sup>Dabei genügt es, im Wareneingangsbuch, auf dem Wareneinkaufskonto oder in einem besonderen Buch die Sammelbezeichnungen für diese Waren anzugeben und die jeweiligen Summen der errechneten

Verkaufsentgelte einzutragen.<sup>3</sup>Zur weiteren Vereinfachung des Verfahrens können die Einkaufsentgelte von Waren mit gleichen Aufschlagsätzen in gesonderten Spalten zusammengefasst werden.<sup>4</sup>Die aufgezeichneten Einkaufsentgelte für diese Warengruppen sind am Schluss des Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen.<sup>5</sup>Aus der Summe der Einkaufsentgelte für die einzelne Warengruppe sind durch Hinzurechnung der Aufschläge die Verkaufsentgelte und damit rechnerisch die Umsätze an diesen Waren zu ermitteln.

**(12)**<sup>1</sup>Das Verfahren kann in der Weise abgewandelt werden, dass der Unternehmer beim Wareneingang sowohl für die begünstigten als auch für die nicht begünstigten Waren die tatsächlichen bzw. voraussichtlichen Verkaufsentgelte gesondert aufzeichnet.<sup>2</sup>Nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums werden die gesondert aufgezeichneten Verkaufsentgelte für beide Warengruppen zusammengerechnet.<sup>3</sup>Den Summen dieser Verkaufsentgelte wird die Steuer nach dem jeweils in Betracht kommenden Steuersatz hinzugesetzt.<sup>4</sup>Der Gesamtbetrag der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) wird nach dem Verhältnis zwischen den rechnerisch ermittelten Verkaufspreisen beider Warengruppen aufgeteilt.

**(13)**<sup>1</sup>Macht der Unternehmer von der Möglichkeit des § 63 Abs. 5 UStDV Gebrauch, kann er anstelle der Einkaufsentgelte und Verkaufsentgelte die Einkaufspreise und Verkaufspreise (Entgelt und Steuerbetrag in einer Summe) aufzeichnen.<sup>2</sup>Außerdem kann ein Unternehmer, der die Einkaufsentgelte aufzeichnet, durch Hinzurechnung der Aufschläge und der in Betracht kommenden Steuer die Verkaufspreise errechnen und diese in seinen Aufzeichnungen statt der Verkaufsentgelte angeben.

#### Anwendung eines gewogenen Durchschnittsaufschlags

**(14)**<sup>1</sup>Die erworbenen Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, sind im Wareneingangsbuch oder auf dem Wareneinkaufskonto getrennt von den übrigen Waren aufzuzeichnen, deren Lieferungen nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind.<sup>2</sup>Die Umsätze der Waren, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, oder die steuerermäßigten Umsätze sind auf der Grundlage der Einkaufsentgelte unter Berücksichtigung des gewogenen Durchschnittsaufschlagsatzes für die betreffende Warengruppe rechnerisch zu ermitteln.<sup>3</sup>Diese rechnerische Ermittlung ist grundsätzlich für die Umsatzgruppe vorzunehmen, die den geringeren Anteil am gesamten Umsatz bildet.<sup>4</sup>Zu der rechnerischen Umsatzermittlung sind am Schluss eines Voranmeldungszeitraums die Einkaufsentgelte der betreffenden Warengruppe zusammenzurechnen.<sup>5</sup>Dem Gesamtbetrag dieser Einkaufsentgelte ist der gewogene Durchschnittsaufschlag hinzuzusetzen.<sup>6</sup>Die Summe beider Beträge bildet den Umsatz der betreffenden Warengruppe und ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen.<sup>7</sup>Der Differenzbetrag stellt die Summe der übrigen Entgelte zuzüglich der Steuer nach dem anderen Steuersatz dar.

**(15)**<sup>1</sup>Der gewogene Durchschnittsaufschlagsatz ist vom Unternehmer festzustellen.<sup>2</sup>Dabei ist von den tatsächlichen Verhältnissen in mindestens drei für das Unternehmen repräsentativen Monaten eines Kalenderjahrs auszugehen.<sup>3</sup>Der Unternehmer ist – sofern sich die Struktur seines Unternehmens nicht ändert – berechtigt, den von ihm ermittelten gewogenen Durchschnittsaufschlagsatz für die Dauer von 5 Jahren anzuwenden.<sup>4</sup>Nach Ablauf dieser Frist oder im Falle einer Änderung der Struktur des Unternehmens ist der Durchschnittsaufschlagsatz neu zu ermitteln.<sup>5</sup>Als Strukturänderung ist auch eine wesentliche Änderung des Warensortiments anzusehen.<sup>6</sup>Absatz 13 gilt entsprechend.

#### Filialunternehmen

**(16)**<sup>1</sup>Von Filialunternehmen kann die Trennung der Bemessungsgrundlagen statt nach den vorbezeichneten Verfahren (Absätze 9 bis 15) auch in der Weise vorgenommen werden, dass die tatsächlichen Verkaufsentgelte der Waren, deren Lieferungen dem ermäßigten Steuersatz unterliegen oder nach dem allgemeinen Steuersatz zu versteuern sind, im Zeitpunkt der Auslieferung an den einzelnen Zweigbetrieb gesondert aufgezeichnet werden.<sup>2</sup>Eine getrennte Aufzeichnung der Wareneingänge ist in diesem Falle entbehrlich.<sup>3</sup>Nach Ablauf eines Voranmeldungszeitraums sind die Verkaufsentgelte für die in diesem Zeitraum an die Zweigbetriebe ausgelieferten Waren einer der gesondert aufgezeichneten Warengruppen zusammenzurechnen.<sup>4</sup>Die Summe dieser Verkaufsentgelte ist nach Hinzurechnung der Steuer unter Anwendung des in Betracht kommenden Steuersatzes von der Summe der im Voranmeldungszeitraum vereinbarten oder vereinnahmten Entgelte zuzüglich Steuer (Bruttopreise) abzusetzen.<sup>5</sup>Aus dem verbleibenden Differenzbetrag ist die Steuer unter Zugrundelegung des anderen Steuersatzes zu errechnen.<sup>6</sup>Absätze 12 und 13 gelten entsprechend.

### Verfahren für Personen-Beförderungsunternehmen

**(17)** <sup>1</sup>Die Finanzämter können Beförderungsunternehmen, die neben steuerermäßigten Personenbeförderungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG auch Personenbeförderungen ausführen, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegen, auf Antrag gestatten, die Entgelte nach dem Ergebnis von Repräsentativerhebungen dieser Unternehmen zu trennen. <sup>2</sup>Die repräsentativen Verkehrszählungen müssen in angemessenen Zeiträumen bzw. bei Änderungen der Verhältnisse wiederholt werden.

### Verfahren für Spediteure, Frachtführer, Verfrachter, Lagerhalter, Umschlagunternehmer und dergleichen

**(18)** <sup>1</sup>Spediteuren und anderen Unternehmern, die steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 3 UStG ausführen – z.B. Frachtführern, Verfrachtern, Lagerhaltern und Umschlagunternehmern –, kann auf Antrag gestattet werden, folgendes Verfahren anzuwenden:

<sup>2</sup>In den Aufzeichnungen brauchen grundsätzlich nur die Entgelte für steuerpflichtige Umsätze von den gesamten übrigen in Rechnung gestellten Beträgen getrennt zu werden. <sup>3</sup>Eine getrennte Aufzeichnung der durchlaufenden Posten sowie der Entgelte für nicht steuerbare Umsätze, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, und steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 3 UStG ist nicht erforderlich. <sup>4</sup>Gesondert aufgezeichnet werden müssen aber die Entgelte

1. für steuerermäßigte Umsätze im Sinne des § 12 Abs. 2 UStG,
2. für die nach § 4 Nr. 1 und 2 UStG steuerfreien Umsätze sowie
3. für die nach § 4 Nr. 8 ff. UStG steuerfreien Umsätze und für die nicht steuerbaren Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen.

<sup>5</sup>Unberührt bleibt die Verpflichtung des Unternehmers zur Führung des Ausfuhr- und Buchnachweises für die nach § 4 Nr. 1 bis 3 und 5 UStG steuerfreien Umsätze.

**(19)** Die Genehmigung dieses Verfahrens ist mit der Auflage zu verbinden, dass der Unternehmer, soweit er Umsätze bewirkt, die nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen, die Vorsteuerbeträge nach § 15 Abs. 4 UStG diesen und den übrigen Umsätzen genau zurechnet.

### Nachträgliche Entgeltsminderungen

**(20)** <sup>1</sup>Unternehmer, für die eine erleichterte Trennung der Bemessungsgrundlagen zugelassen worden ist, sind berechtigt, nachträgliche Minderungen der Entgelte z.B. durch Skonti, Rabatte und sonstige Preisnachlässe nach dem Verhältnis zwischen den Umsätzen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, sowie den steuerfreien und nicht steuerbaren Umsätzen eines Voranmeldungszeitraums aufzuteilen. <sup>2</sup>Einer besonderen Genehmigung bedarf es hierzu nicht.

**(21)** <sup>1</sup>Die Finanzämter können auch anderen Unternehmern, die in großem Umfang Umsätze ausführen, die verschiedenen Steuersätzen unterliegen, auf Antrag widerruflich Erleichterungen für die Trennung nachträglicher Entgeltsminderungen gewähren. <sup>2</sup>Diesen Unternehmern kann ebenfalls gestattet werden, die Entgeltsminderungen eines Voranmeldungszeitraums in dem gleichen Verhältnis aufzuteilen, in dem die nicht steuerbaren, steuerfreien und den verschiedenen Steuersätzen unterliegenden Umsätze des gleichen Zeitraums zueinander stehen. <sup>3</sup>Voraussetzung für die Zulassung dieses Verfahrens ist, dass die Verhältnisse zwischen den Umsatzgruppen innerhalb der einzelnen Voranmeldungszeiträume keine nennenswerten Schwankungen aufweisen. <sup>4</sup>Bei der Anwendung dieses Verfahrens kann aus Vereinfachungsgründen grundsätzlich außer Betracht bleiben, ob bei einzelnen Umsätzen tatsächlich keine Entgeltsminderungen eintreten oder ob die Höhe der Entgeltsminderungen bei den einzelnen Umsätzen unterschiedlich ist. <sup>5</sup>Soweit jedoch für bestimmte Gruppen von Umsätzen Minderungen der Entgelte in jedem Falle ausscheiden, sind diese Umsätze bei der Aufteilung der Entgeltsminderungen nicht zu berücksichtigen.

### Beispiel:

<sup>1</sup>Landwirtschaftliche Bezugs- und Absatzgenossenschaften gewähren für ihre Umsätze im Bezugsgeschäft (Verkauf von Gegenständen des landwirtschaftlichen Bedarfs), nicht jedoch für ihre Umsätze im Absatzgeschäft (Verkauf der von Landwirten angelieferten Erzeugnisse) Warenrückvergütungen. <sup>2</sup>Sie haben bei einer vereinfachten Aufteilung dieser Rückvergütungen nur von den Umsätzen im Bezugsgeschäft auszugehen.

Zu § 23 UStG  
(§§ 69, 70 UStDV, Anlage der UStDV)

### 260. Anwendung der Durchschnittssätze

(1) <sup>1</sup>Die in der Anlage zur UStDV festgesetzten Durchschnittssätze sind für den Unternehmer und für das Finanzamt verbindlich. <sup>2</sup>Insbesondere ist nicht zu prüfen, ob und ggf. inwieweit die danach ermittelte Vorsteuer von der tatsächlich entstandenen Vorsteuer abweicht. <sup>3</sup>Die Anwendung des Durchschnittssatzes ist deshalb auch dann nicht zu beanstanden, wenn im Einzelfall eine erhebliche Abweichung festgestellt wird (vgl. BFH-Urteil vom 11. 1. 1990, V R 189/84, BStBl II S. 405).

(2) <sup>1</sup>Die Durchschnittssätze können nur von solchen Unternehmern in Anspruch genommen werden, deren Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV in den einzelnen in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezügen im vorangegangenen Kalenderjahr 61 356 € nicht überstiegen hat und die außerdem nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen. <sup>2</sup>Zur Bemessungsgrundlage für die Berechnung des Vorsteuerabzuges nach Durchschnittssätzen zählen auch steuerfreie Umsätze, soweit sie nicht besonders ausgenommen sind. <sup>3</sup>Auf den Gesamtumsatz des Unternehmers wird nicht abgestellt.

(3) <sup>1</sup>Hat der Unternehmer, der einen Durchschnittssatz in Anspruch nehmen will, seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur in einem Teil des vorangegangenen Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV in einen Jahresumsatz umzurechnen. <sup>2</sup>§ 19 Abs. 3 UStG ist entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Bei Betriebseröffnungen innerhalb des laufenden Kalenderjahres ist der voraussichtliche Umsatz im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV dieses Jahres maßgebend. <sup>4</sup>Das gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellen sollte, dass der tatsächliche vom voraussichtlichen Umsatz abweicht. <sup>5</sup>Erwirbt ein Unternehmer ein anderes Unternehmen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge, kann für die Berechnung des Umsatzes des vorangegangenen Kalenderjahres von einer Zusammenrechnung der Umsätze des Unternehmers und seines Rechtsvorgängers abgesehen werden (vgl. Abschnitt 246 Abs. 5).

### 261. Berufs- und Gewerbebezüge

(1) <sup>1</sup>Bei den Berufs- und Gewerbebezügen, für die Durchschnittssätze festgelegt werden, handelt es sich um Gruppen von Unternehmern, bei denen hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen annähernd gleiche Verhältnisse vorliegen. <sup>2</sup>Die jeweils festgesetzten Durchschnittssätze können daher nur solche Unternehmer in Anspruch nehmen, die die wesentlichen Leistungen des Berufs- und Gewerbebezuges erbringen (vgl. BFH-Urteil vom 18. 5. 1995, V R 7/94, BStBl II S. 751). <sup>3</sup>Der Abgrenzung der einzelnen Berufs- und Gewerbebezüge liegt in den Fällen des Abschnitts A Teile I bis III und des Abschnitts B Nr. 1, 3 bis 6 der Anlage der UStDV die „Systematik der Wirtschaftszweige“ Ausgabe 1961 – herausgegeben vom Statistischen Bundesamt – zu Grunde. <sup>4</sup>Diese Systematik kann bei Zweifelsfragen zur Abgrenzung herangezogen werden. <sup>5</sup>Eine unternehmerische Tätigkeit, bei der hinsichtlich der Besteuerungsgrundlagen keine annähernd gleichen Verhältnisse zu den in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezügen vorliegen, kann für Zwecke des Vorsteuerabzuges nicht schätzungsweise aufgeteilt werden.

(2) <sup>1</sup>Die Anwendung der Durchschnittssätze wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Unternehmer der in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezüge auch Umsätze ausführen, die üblicherweise in das Gebiet anderer Berufs- oder Gewerbebezüge fallen. <sup>2</sup>Bei den Handelsbetrieben müssen jedoch die maßgeblichen Umsätze der in der Anlage der UStDV jeweils bezeichneten Gegenstände überwiegen. <sup>3</sup>In allen anderen Fällen können die Durchschnittssätze eines Berufs- oder Gewerbebezugs dann angewendet werden, wenn die maßgeblichen Umsätze aus der zusätzlichen Tätigkeit 25 % des gesamten Umsatzes aus dem jeweiligen Berufs- oder Gewerbebezug – einschließlich des Umsatzes aus der zusätzlichen Tätigkeit – nicht übersteigen. <sup>4</sup>Werden diese Anteile überschritten, können die in Betracht kommenden Durchschnittssätze zwar auf die Umsätze im Sinne des § 69 Abs. 2 UStDV aus der Haupttätigkeit, nicht aber auf die Umsätze aus der Nebentätigkeit angewendet werden. <sup>5</sup>Für die Nebentätigkeit besteht jedoch die Möglichkeit, einen anderen Durchschnittssatz in Anspruch zu nehmen, soweit die betreffende Nebentätigkeit unter einen der in der Anlage der UStDV bezeichneten Berufs- und Gewerbebezüge fällt.

(3) <sup>1</sup>Bei den unter Abschnitt A Teil IV Nr. 2 der Anlage der UStDV genannten Berufen bedeutet die Aufnahme in die Verordnung nicht, dass die Angehörigen dieses Berufskreises stets als selbständige Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuerrechts anzusehen sind. <sup>2</sup>Diese Frage ist vielmehr nach den allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden. <sup>3</sup>Zu den selbständigen Mitarbeitern bei Bühne, Film, Funk usw. können gehören: Aufnahmeleiter, Bühnenarchitekten, Bühnenbildner, Choreographen,



Chorleiter, Conférenciers, Cutter, Dirigenten, Dramaturgen, Graphiker, Kabarettisten, Kameraleute, Kapellmeister, Kostümbildner, Lektoren, Maskenbildner, Musikarrangeure, Musikberater, Musiker, Produktionsassistenten, Produktionsleiter, Regisseure, Sänger, Schauspieler, Souffleusen, Sprecher, Standfotografen, Tänzer und Tonmeister.

(4) <sup>1</sup>Die Umsätze eines Hochschullehrers aus freiberuflicher Nebentätigkeit können, soweit sie nicht z.B. nach § 4 Nr. 21 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind, nach Abschnitt A Teil IV Nr. 3 der Anlage der UStDV der Pauschalierung unterliegen. <sup>2</sup>Eine Nebentätigkeit zur unselbständigen Tätigkeit ist anzunehmen, wenn sie sich als Ausfluss der Hochschullehrertätigkeit darstellt. <sup>3</sup>Nicht als Nebentätigkeit angesehen werden kann eine Tätigkeit, die vom Arbeitgeber der Haupttätigkeit vergütet wird und mit dieser unmittelbar zusammenhängt (vgl. BFH-Urteil vom 29. 1. 1987, IV R 189/85, BStBl II S. 783). <sup>4</sup>Die Nebentätigkeit muss von der Haupttätigkeit eindeutig abgrenzbar sein. <sup>5</sup>Die Beurteilung, ob es sich um eine freiberufliche Tätigkeit handelt, richtet sich nach § 18 EStG.

(5) <sup>1</sup>Die Grenzen zwischen den Berufen der Journalisten und Schriftsteller (Abschnitt A Teil IV Nr. 4 und 5 der Anlage der UStDV) sind nicht immer eindeutig, da auch die Grundlage des Journalistenberufs eine schriftstellerische oder dieser ähnliche Betätigung ist. <sup>2</sup>Der Journalist ist im Hauptberuf regelmäßig für Zeitungen oder Zeitschriften tätig. <sup>3</sup>Er kann jedoch auch in Nachrichten- und Korrespondenzbüros, bei Pressestellen, in der Werbung oder bei Film und Funk arbeiten. <sup>4</sup>Der Journalist sammelt überwiegend aktuelle Informationen und Nachrichten entweder mit Hilfe von Nachrichtenbüros oder durch Reisen, Reportagen, Umfragen usw. und verarbeitet dieses Nachrichten- und Informationsmaterial in die für den Auftraggeber erforderliche überwiegend schriftstellerische Form.

(6) Die für Schriftsteller festgesetzten Durchschnittssätze können auch von Komponisten, Liederdichtern und Librettisten angewendet werden.

(7) <sup>1</sup>Der für Patentanwälte (Abschnitt B Nr. 3 der Anlage der UStDV) festgesetzte Durchschnittssatz kann auch von Erlaubnisscheininhabern (Patentingenieure) in Anspruch genommen werden. <sup>2</sup>Es handelt sich dabei um Personen, die eine freiberufliche Tätigkeit als Rechtsberater und -vertreter auf dem Gebiet des gewerblichen Rechtsschutzes auf Grund eines Erlaubnisscheins ausüben, den ihnen der Präsident des Deutschen Patentamtes erteilt hat.

## 262. Umfang der Durchschnittssätze

(1) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 70 UStDV bestimmt in Verbindung mit der Anlage der UStDV den Umfang der Durchschnittssätze. <sup>2</sup>Der wesentliche Teil der festgesetzten Durchschnittssätze dient der Berechnung der gesamten abziehbaren Vorsteuer. <sup>3</sup>Soweit die Durchschnittssätze der Berechnung nur eines Teils der abziehbaren Vorsteuer dienen, sind die zusätzlich abziehbaren Vorsteuerbeträge in § 70 Abs. 2 UStDV besonders aufgeführt.

(2) <sup>1</sup>Die Vorsteuern des Unternehmers werden durch die Durchschnittssätze insoweit nicht abgegolten, als die Umsätze an den Unternehmer vor dem Übergang zur Besteuerung nach Durchschnittssätzen für sein Unternehmen ausgeführt oder die Gegenstände vor diesem Zeitpunkt für sein Unternehmen ins Inland eingeführt oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind. <sup>2</sup>Auf den Zeitpunkt des Eingangs der Rechnung oder der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer kommt es nicht an. <sup>3</sup>Der Unternehmer kann deshalb die bezeichneten Vorsteuern zusätzlich zu den nach Durchschnittssätzen berechneten Vorsteuern von seiner Steuer absetzen.

(3) <sup>1</sup>Bei Beendigung der Besteuerung nach Durchschnittssätzen gilt die Regelung nach Absatz 2 entsprechend. <sup>2</sup>Hiernach sind die Vorsteuern durch die Durchschnittssätze insoweit abgegolten, als die Umsätze an den Unternehmer ausgeführt oder die Gegenstände für sein Unternehmen ins Inland eingeführt oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind, bevor der Unternehmer zur Besteuerung ohne Anwendung der Durchschnittssätze übergegangen ist. <sup>3</sup>Der Unternehmer kann deshalb diese Vorsteuern nicht zusätzlich absetzen, auch wenn er die Rechnung erst nach dem Übergang erhalten hat oder die Einfuhrumsatzsteuer erst nach diesem Zeitpunkt entrichtet worden ist.

## 263. Verfahren

(1) Zur Frage, wann eine Steuerfestsetzung unanfechtbar ist, wird auf Abschnitt 247 Abs. 6 verwiesen.

(2) <sup>1</sup>Der Antrag auf Besteuerung nach einem festgesetzten Durchschnittssatz, seine Rücknahme und sein Widerruf sind an keine bestimmte Form gebunden und können auch durch schlüssiges

Verhalten vorgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 11. 12. 1997, V R 50/94, BStBl 1998 II S. 420).<sup>2</sup>Berechnet der Unternehmer zum Beispiel in den Voranmeldungen oder in der Jahreserklärung die Vorsteuer nach einem Durchschnittssatz, ist darin ein Antrag zu sehen.<sup>3</sup>Eines besonderen Bescheides bedarf es nur bei Ablehnung des Antrages.

(3) Ein Widerruf im Sinne des § 23 Abs. 3 Satz 2 UStG liegt nicht vor, wenn der Antrag auf Besteuerung nach Durchschnittssätzen zurückgenommen wird, bevor die Steuerfestsetzung zumindest eines Kalenderjahres, für das ein Durchschnittssatz in Anspruch genommen wurde, unanfechtbar geworden ist.

(4) <sup>1</sup>Der Wegfall von Voraussetzungen für die Anwendung von Durchschnittssätzen (Überschreiten der 61 356 €-Grenze oder Eintritt der Buchführungspflicht) gilt nicht als Widerruf, wenn der Unternehmer die Durchschnittssätze für das Kalenderjahr wieder in Anspruch nimmt, bei dessen Beginn die Voraussetzungen zuerst wieder vorliegen.<sup>2</sup>Macht der Unternehmer von dieser Möglichkeit keinen Gebrauch, gilt dies als Widerruf mit Wirkung vom Beginn des Kalenderjahres ab, für das die Durchschnittssätze zuerst nicht mehr angewendet werden durften.

Zu § 24 UStG  
(§ 71 UStDV)

**264. Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs**

(1) <sup>1</sup>Die Durchschnittssätze sind nur auf Umsätze anzuwenden, die im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt werden.<sup>2</sup>Ob dies der Fall ist, ist in der Regel nach den Grundsätzen des Einkommensteuer- und Gewerbesteuerrechts zu entscheiden.<sup>3</sup>Die Heranziehung der ertragsteuerrechtlichen Grundsätze beschränkt sich jedoch auf die Klärung der Frage, ob die jeweilige Tätigkeit ihrem Wesen nach eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit ist.<sup>4</sup>Leistungen, die ihrer Natur nach gewerbliche Leistungen sind (z.B. Fuhrleistungen) und von jedem gewerblichen Unternehmer erbracht werden könnten, unterliegen ausnahmsweise dann der Durchschnittssatzbesteuerung, wenn sie eine landwirtschaftliche Hilfstätigkeit oder eine Tätigkeit im Rahmen eines landwirtschaftlichen Nebenbetriebs darstellen.<sup>5</sup>Die Anerkennung eines land- und forstwirtschaftlichen Nebenbetriebs setzt einen land- und forstwirtschaftlichen Hauptbetrieb desselben Unternehmers voraus (BFH-Urteil vom 12. 3. 1992, V R 55/88, BStBl II S. 982).<sup>6</sup>Betätigt sich ein Unternehmer teils im Rahmen eines Gewerbebetriebs und teils in einem landwirtschaftlichen Betrieb, ist eine getrennte steuerrechtliche Beurteilung geboten, wenn die wirtschaftliche Verbindung zwischen beiden Betrieben zufällig, vorübergehend und ohne Nachteile für das Gesamtunternehmen lösbar ist.<sup>7</sup>Geht die wirtschaftliche Verbindung zwischen den beiden Betrieben über dieses Maß hinaus und ist sie planmäßig im Interesse des Hauptbetriebs gewollt, so dass die eine Art der Betätigung der anderen zu dienen bestimmt ist und die Betätigung insgesamt auch nach der Verkehrsauffassung als Einheit erscheint, liegt ein einheitlicher Betrieb vor.<sup>8</sup>Dieser ist entweder ein landwirtschaftlicher Betrieb mit einem gewerblichen Nebenbetrieb, der insgesamt als einheitlicher landwirtschaftlicher Betrieb zu würdigen ist, oder ein gewerblicher Betrieb mit einem landwirtschaftlichen Nebenbetrieb, der insgesamt als einheitlicher Gewerbebetrieb anzusehen ist.<sup>9</sup>Ob das eine oder das andere zutrifft, hängt im Einzelfall davon ab, ob die landwirtschaftliche oder die gewerbliche Betätigung dem eigentlichen Betrieb das Gepräge gibt.<sup>10</sup>Dabei sind die Verhältnisse mehrerer Jahre maßgebend (vgl. BFH-Urteil vom 27. 11. 1997, V R 78/93, BStBl 1998 II S. 359).<sup>11</sup>Liegt danach ein einheitlicher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vor, erstreckt sich die Durchschnittssatzbesteuerung auch auf die Umsätze der zugekauften Erzeugnisse und aus land- und forstwirtschaftlichen Erzeugnissen hergestellten Gegenstände, z.B. Konserven, Sauerkraut.

(2) <sup>1</sup>Bei den als land- und forstwirtschaftliche Nebenbetriebe anerkannten Substanzbetrieben sind die Durchschnittssätze auch auf die Umsätze der dort gewonnenen Erzeugnisse, z.B. Ton, Lehm, Kies und Sand, anzuwenden.<sup>2</sup>Eine Brennerei ist nur dann ein landwirtschaftlicher Nebenbetrieb, wenn sie überwiegend im eigenen Hauptbetrieb erzeugte Rohstoffe verarbeitet (vgl. BFH-Urteil vom 27. 11. 1997, V R 78/93, BStBl 1998 II S. 359).<sup>3</sup>Veräußert ein Landwirt, der neben seinem landwirtschaftlichen Erzeugerbetrieb einen gewerblichen Absatzbetrieb unterhält, landwirtschaftliche Erzeugnisse an Dritte, sind die entsprechenden Umsätze im Rahmen des gewerblichen Unternehmens ausgeführt, wenn durch dieses die mit den Umsätzen verbundene Verkaufstätigkeit ausgeübt wird (vgl. BFH-Urteil vom 31. 7. 1987, V R 25/79, BStBl II S. 870).<sup>4</sup>Soweit die Umsätze einer Besen- oder Straußwirtschaft im Rahmen einer landwirtschaftlichen Hilfstätigkeit bewirkt werden (vgl. R 15.5 Abs. 8 EStR 2005), kann § 24 UStG Anwendung finden.<sup>5</sup>Die Abgabe von nicht in der Anlage aufgeführten Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle unterliegt als sonstige Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 Satz 4 UStG einem Durchschnittssatz in Höhe des allgemeinen

Umsatzsteuersatzes (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG).<sup>6</sup> Veräußert ein Landwirt Waren in einem sog. Hofladen, unterliegt nur die Veräußerung selbsterzeugter landwirtschaftlicher Produkte sowie – in begrenztem Umfang – die Veräußerung zugekaufter landwirtschaftlicher Produkte der Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. BFH-Urteil vom 6. 12. 2001, V R 43/00, BStBl 2002 II S. 701).  
**<sup>7</sup>Von einem begrenztem Umfang ist auszugehen, wenn der Bruttoeinkaufswert der zugekauften landwirtschaftlichen Produkte im vorangegangenen Kalenderjahr 20 % des Gesamtumsatzes des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich nicht übersteigen wird.**<sup>8</sup> Zur Abgrenzung der Land- und Forstwirtschaft vom gewerblichen Betrieb bei der Herstellung und dem Vertrieb von Sekt durch Weinbaubetriebe vgl. BMF-Schreiben vom 18. 11. 1996, BStBl I S. 1434.<sup>9</sup> Zur Frage, ob sich die Struktur eines landwirtschaftlichen Betriebs zu der eines gewerblichen verändert hat, vgl. BFH-Urteil vom 9. 5. 1996, V R 118/92, BStBl II S. 550.

(3) <sup>1</sup>Die Durchschnittssatzbesteuerung erstreckt sich nicht auf Gewerbebetriebe kraft Rechtsform (§ 24 Abs. 2 UStG).<sup>2</sup> Hierzu gehören insbesondere Betriebe der Land- und Forstwirtschaft in der Form von Kapitalgesellschaften oder von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach § 2 Abs. 2 GewStG als Gewerbebetriebe gelten.<sup>3</sup> Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kann die Durchschnittssatzbesteuerung ebenfalls nicht anwenden.<sup>4</sup> Gemeinschaftliche Tierhaltung gilt nur dann als landwirtschaftlicher Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 2 Nr. 2 UStG, wenn auch sämtliche Voraussetzungen des § 51a BewG erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 26. 4. 1990, V R 90/87, BStBl II S. 802).<sup>5</sup> Personengesellschaften, die sowohl gewerblich als auch land- und forstwirtschaftlich tätig sind, können die Durchschnittssätze nach § 24 UStG für solche land- und forstwirtschaftlichen Umsätze in Anspruch nehmen, die im Rahmen von abgrenzbaren Teilbereichen ausgeführt werden.<sup>6</sup> Es genügt, wenn eine Trennung der land- und forstwirtschaftlichen Umsätze von den gewerblichen Umsätzen durch geeignete Maßnahmen, z.B. getrennte Aufzeichnung, getrennte Lagerung der Warenbestände, möglich ist.

(4) <sup>1</sup>Die Aufzucht und das Halten von fremdem Vieh durch Landwirte kann den im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen zuzurechnen sein oder eine davon losgelöste gewerbliche Tätigkeit darstellen.<sup>2</sup> Die Abgrenzung der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung von der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung ist umsatzsteuerrechtlich nach den Grundsätzen vorzunehmen, die für die Zwecke der Einkommensteuer und Gewerbesteuer gelten (vgl. BFH-Urteil vom 12. 8. 1982, IV R 69/79, BStBl 1983 II S. 36, und R 13.2 EStR 2005).<sup>3</sup> Ein Unternehmer, der überwiegend mit erworbenem Vieh Handel treibt und daneben erworbenes Magervieh zum Zwecke des Verkaufs als Schlachtvieh mästet, unterhält einen einheitlichen Gewerbebetrieb.<sup>4</sup> Die Lieferungen des selbstgemästeten Schlachtviehs sind deshalb keine Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 UStG (BFH-Urteil vom 16. 12. 1976, V R 103/73, BStBl 1977 II S. 273).<sup>5</sup> Die Zierfischzucht in Teichen fällt nicht unter § 24 Abs. 2 Nr. 1 UStG.<sup>6</sup> Zur Frage, inwieweit die Aufzucht von Köderfischen, Testfischen, Futterfischen und Besatzfischen in Teichen als land- und forstwirtschaftlicher Betrieb gilt, vgl. BFH-Urteil vom 13. 3. 1987, V R 55/77, BStBl II S. 467.<sup>7</sup> Für Umsätze aus der Pensionshaltung von Pferden, die von ihren Eigentümern zur Ausübung von Freizeitsport oder selbständigen oder gewerblichen, nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt werden, ist die Durchschnittssatzbesteuerung nicht anwendbar.<sup>8</sup> Dies gilt entsprechend für die Vermietung von Pferden zu Reitzwecken.<sup>9</sup> Diese Vermietungsumsätze unterliegen nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Nr. 1 der Anlage 2 des UStG dem ermäßigten Steuersatz.<sup>10</sup> Umsätze aus einem Tierzuchtbetrieb werden dann nicht im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt, wenn dem Unternehmer für die Tierhaltung nicht in ausreichendem Umfang selbst bewirtschaftete Grundstücksflächen zur Verfügung stehen (vgl. BFH-Urteil vom 29. 6. 1988, X R 33/82, BStBl II S. 922).<sup>11</sup> Es ist rechtsmissbräuchlich, wenn ein Händler und ein Landwirt die Umsätze des Landwirts durch Verkauf und Rückkauf von Tieren oder sonstigen landwirtschaftlichen Produkten ohne Rücksicht auf den wirtschaftlichen Gehalt der vom Landwirt erbrachten Leistung künstlich erhöhen und der Händler in den Genuss eines hierdurch erhöhten Vorsteuerabzugs zu gelangen versucht (BFH-Urteil vom 9. 7. 1998, V R 68/96, BStBl II S. 637).

(5) <sup>1</sup>Die Anwendung des § 24 UStG setzt voraus, dass der landwirtschaftliche Betrieb noch bewirtschaftet wird (BFH-Urteil vom 21. 4. 1993, XI R 50/90, BStBl II S. 696).<sup>2</sup> Ein Unternehmer, der seinen landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet und dessen unternehmerische Betätigung im Bereich der Landwirtschaft sich in dieser Verpachtung erschöpft, betreibt mit der Verpachtung keinen landwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 24 UStG (vgl. BFH-Urteile vom 21. 2. 1980, V R 113/73, BStBl II S. 613, und vom 29. 6. 1988, X R 33/82, BStBl II S. 922).<sup>3</sup> **Zu Verpachtungsumsätzen vgl. auch Absätze 9 und 10. Vermietungsleistungen**

(6) **Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung auf Vermietungsleistungen setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut**

- dem Grunde oder der vorhandenen Anzahl nach dem betriebsgewöhnlichen, d.h. normalen Ausrüstungsbestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs des Vermieters zuzurechnen ist,
- trotz der Vermietung normalerweise im Rahmen der eigenen Erzeugertätigkeit des Vermieters verwendet wird, d.h. der Vermieter bleibt gewöhnlicher Nutzer des Gegenstands, und
- zu land- oder forstwirtschaftlichen Zwecken überlassen wird.

#### Zurechnung zum betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand

(7) <sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut ist dem Grunde oder der vorhandenen Anzahl nach dem betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen, wenn es nach seiner objektiven Zweckbestimmung und der tatsächlichen Übung den vom Steuerpflichtigen ausgeübten Erzeugertätigkeiten dient. <sup>2</sup>Umsätze aus der Vermietung von Wirtschaftsgütern, die

- im eigenen Betrieb nicht verwendet werden oder
- einem nicht betriebstypischen Überbestand zuzurechnen sind oder
- ausschließlich zur Überlassung an Dritte vorgehalten werden

sind daher unabhängig von der Dauer sowie dem Zweck der Vermietung aus dem Anwendungsbereich der Durchschnittssatzbesteuerung ausgeschlossen, da diese Mittel von vornherein nicht zum betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehören. <sup>3</sup>Ein Wirtschaftsgut, das bis zur Vermietung als zum betriebsgewöhnlichen Ausrüstungsbestand eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs gehörig anzusehen ist, scheidet für die Dauer der Vermietung aus diesem Kreis aus, wenn sich der Vermieter durch eine langfristige Vermietung einer Nutzungsmöglichkeit im eigenen Betrieb begibt. <sup>4</sup>Eine Mietdauer von mindestens 12 Monaten ist stets als langfristig anzusehen. <sup>5</sup>Solche Vermietungsumsätze unterliegen daher nicht der Durchschnittssatzbesteuerung.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut wird auf unbestimmte Dauer vermietet. <sup>2</sup>Der Vertrag kann monatlich gekündigt werden.

<sup>3</sup>Die Vermietung ist als langfristig anzusehen und unterliegt somit nicht der Durchschnittssatzbesteuerung. <sup>4</sup>Endet die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch vor Ablauf von 12 Monaten, handelt es sich insgesamt nicht um eine langfristige Vermietung.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Wirtschaftsgut wird für drei Monate vermietet. <sup>2</sup>Der Mietvertrag verlängert sich automatisch um je einen Monat, wenn er nicht vorher gekündigt wird.

<sup>3</sup>Die Vermietung ist nicht als langfristig anzusehen und unterliegt somit der Durchschnittssatzbesteuerung. <sup>4</sup>Dauert die tatsächliche Gebrauchsüberlassung jedoch 12 Monate oder mehr, handelt es sich insgesamt um eine langfristige Vermietung.

#### Überlassung zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken

(8) <sup>1</sup>Ob das überlassene Wirtschaftsgut zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzt wird, ist aus der Sicht des Leistungsempfängers zu beurteilen. <sup>2</sup>Ein solcher Zweck liegt vor, wenn das Wirtschaftsgut in der Sphäre des Leistungsempfängers unter planmäßiger Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Erzeugung von Pflanzen und Tieren sowie zur Vermarktung der daraus selbst gewonnenen Erzeugnisse eingesetzt wird. <sup>3</sup>Zur landwirtschaftlichen Erzeugung gehören auch Tätigkeiten der ersten Be- oder Verarbeitungsstufe, wenn im Wesentlichen selbst erzeugte landwirtschaftliche Produkte be- oder verarbeitet werden. <sup>4</sup>Wird die Leistung nicht an einen anderen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb erbracht, ist davon auszugehen, dass die Vermietung nicht land- und forstwirtschaftlichen Zwecken dient. <sup>5</sup>Für die Frage, ob ein solcher land- und forstwirtschaftlicher Betrieb vorliegt, ist auf die wirtschaftliche Betätigung des Leistungsempfängers abzustellen. <sup>6</sup>Hinsichtlich der Frage, ob eine Betätigung ihrem Wesen nach eine land- und forstwirtschaftliche oder eine gewerbliche Tätigkeit ist, sind die ertragsteuerrechtlichen Grundsätze anzuwenden. <sup>7</sup>Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung wird jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Vermietung an eine Gesellschaft erfolgt, die zwar eine land- und forstwirtschaftliche Erzeugertätigkeit ausübt und die angemieteten Wirtschaftsgüter auch für diese verwendet, aber kraft ihrer Rechtsform ertragsteuerrechtlich als Gewerbebetrieb einzuordnen ist (z.B. Kapitalgesellschaften, Offene

Handelsgesellschaften und Kommanditgesellschaften, die auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausüben).

**Beispiel 1:**

<sup>1</sup>Ein pauschalierender Landwirt vermietet Wohnmobilbesitzern für die Wintermonate Stellplätze in einer ansonsten für eigenbetriebliche Zwecke genutzten Lagerhalle.

<sup>2</sup>Die Vermietung erfolgt zu außerlandwirtschaftlichen Zwecken. <sup>3</sup>Die Umsätze fallen nicht unter die Durchschnittssatzbesteuerung.

**Beispiel 2:**

<sup>1</sup>Ein pauschalierender Landwirt vermietet einen Maishäcksler für die Dauer einer Woche an eine GmbH, die im Übrigen die Merkmale eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs erfüllt. <sup>2</sup>Die GmbH bringt mit der Maschine die eigene Maisernte ein.

<sup>3</sup>Der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung steht nicht entgegen, dass die Einkünfte der GmbH nach § 8 Abs. 2 KStG als gewerblich zu behandeln und die Ausgangsumsätze nach § 24 Abs. 2 Satz 3 UStG von der Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung ausgeschlossen sind.

**Verpachtungsleistungen**

(9) <sup>1</sup>Mit der Überlassung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, von Betriebsteilen oder einzelner Wirtschaftsgüter durch Verpachtung oder Einräumung eines Nießbrauchs wird dem Pächter bzw. Nießbrauchsberechtigten die Möglichkeit des Gebrauchs und der Fruchtziehung eingeräumt. <sup>2</sup>Der Verpächter bzw. Nießbrauchsverpflichtete kann die überlassenen Gegenstände für die Dauer der Pacht bzw. der Einräumung des Nießbrauchs nicht mehr für Zwecke der eigenen Erzeugertätigkeit einsetzen. <sup>3</sup>Mit Beginn der Überlassung scheiden die Wirtschaftsgüter aus dem normalen Ausrüstungsbestand des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs aus. <sup>4</sup>Auf entsprechende Umsätze findet die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG daher keine Anwendung. <sup>5</sup>Diese Leistungen unterliegen ohne Rücksicht darauf, ob und in welchem Umfang der Verpächter oder Nießbrauchsverpflichtete weiterhin als Land- oder Forstwirt tätig ist, den allgemeinen Vorschriften des UStG.

(10) <sup>1</sup>Zur Verpachtung eines landwirtschaftlichen Betriebs oder Betriebsteils vgl. BFH-Urteile vom 6. 12. 2001, V R 6/01, BStBl 2002 II S. 555, und vom 25. 11. 2004, V R 8/01, BStBl 2005 II S. 896. <sup>2</sup>Die Verpachtung eines Eigenjagdbezirks durch einen Land- und Forstwirt ist kein im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführter Umsatz. <sup>3</sup>Sie unterliegt der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften (vgl. BFH-Urteile vom 11. 2. 1999, V R 27/97, BStBl II S. 378, und vom 22. 9. 2005, V R 28/03, BStBl 2006 II S. 280). <sup>4</sup>Ein Unternehmer bezieht Bauleistungen für die Errichtung einer Lagerhalle auf einem vorher landwirtschaftlich genutzten Grundstück nicht im Rahmen seines der Durchschnittssatzbesteuerung unterliegenden landwirtschaftlichen Betriebs, wenn die Halle – wie geplant – an einen außerlandwirtschaftlichen Unternehmer vermietet wird (vgl. BFH-Urteil vom 3. 12. 1998, V R 48/98, BStBl 1999 II S. 150).

(11) <sup>1</sup>Nach § 1 Abs. 1a UStG unterliegen die Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen nicht der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Dies gilt auch bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder Teilbetriebs sowie bei der Einbringung eines Betriebs oder Teilbetriebs in eine Gesellschaft, und zwar auch dann, wenn einzelne Wirtschaftsgüter von der Veräußerung ausgenommen werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. 10. 1998, V R 69/97, BStBl 1999 II S. 41). <sup>3</sup>Eine Geschäftsveräußerung kann auch vorliegen, wenn verpachtete Gegenstände nach Beendigung der Pacht veräußert werden (vgl. BFH-Urteil vom 10. 5. 1961, V 222/58 U, BStBl III S. 322); vgl. auch Abschnitt 5.

(12) Zum innergemeinschaftlichen Erwerb nach § 1a UStG bei Land- und Forstwirten, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, vgl. Abschnitte 15a Abs. 2 und **201 Abs. 2**.

(13) Land- und Forstwirte, die die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG anwenden, können auch Steuerschuldner im Sinne des § 13b UStG sein (vgl. Abschnitt 182a Abs. 1).

**265. Erzeugnisse im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG**

(1) <sup>1</sup>Als forstwirtschaftliche Erzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) kommen insbesondere in Betracht: Stammholz (Stämme und Stammteile), Schwellenholz, Stangen, Schichtholz, Industrieholz,

Brennholz, sonstiges Holz – z.B. Stockholz, Pfähle, Reisig – und forstliche Nebenerzeugnisse wie Forstsamen, Rinde, Baumharz, Weihnachtsbäume, Schmuckgrün, Waldstreu, Pilze und Beeren.<sup>2</sup>Voraussetzung ist, dass diese Erzeugnisse im Rahmen der Forstwirtschaft anfallen.<sup>3</sup>Bei Lieferungen von Weihnachtsbäumen und Schmuckreisig aus Sonderkulturen – d.h. außerhalb des Waldes – durch land- und forstwirtschaftliche Betriebe handelt es sich nicht um Umsätze von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, sondern um eigenständige landwirtschaftliche Umsätze, die unter § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG fallen.<sup>4</sup>Zur Forstwirtschaft gehören Hoch-, Mittel- und Niederwald, Schutzwald – z.B. Wasser-, Boden-, Lawinen-, Klima-, Immissions-, Sicht- und Straßenschutzwald sowie Schutzwaldungen mit naturkundlichen Zielsetzungen und Waldungen für Forschung und Lehre –, Erholungswald und Nichtwirtschaftswald – z.B. Naturparks, Nationalparks, Landschaftsschutzgebiete und Naturschutzgebiete –, auch wenn die Erzeugung von Rohholz ausgeschlossen oder nicht beabsichtigt ist.<sup>5</sup>Holz aus Weidenbau, Baumschulen, Obstgärten und Parkanlagen sowie Flurholz außerhalb des Waldes und Alleebäume, Grenzbäume u. ä. rechnen nicht zur Forstwirtschaft.<sup>6</sup>Baumschulen, Gärtnereien, Friedhofsgärtnereien usw., die nach den ertragsteuerrechtlichen Regelungen (R 15.5 EStR 2005) die Voraussetzungen für einen Betrieb der Land- und Forstwirtschaft erfüllen, können sowohl reine Pflanzenlieferungen als auch andere damit im Zusammenhang stehende Leistungen mit den Durchschnittssätzen des § 24 UStG besteuern.

(2) <sup>1</sup>In der Anlage 2 des UStG nicht aufgeführte Sägewerkserzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) sind insbesondere Balken, Bohlen, Kanthölzer, besäumte und unbesäumte Bretter sowie Holzwolle und Holzmehl. <sup>2</sup>Zu den Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG zählen insbesondere Wein, Obstwein und andere alkoholische Getränke, Traubenmost, Frucht- und Gemüsesäfte sowie Alkohol und Spirit. <sup>3</sup>Nicht darunter fallen Milch (aus Kapitel 4 des Zolltarifs), Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch von mindestens 75 % des Fertigerzeugnisses sowie Wasser, nicht aber Mineralwasser.

(3) <sup>1</sup>Der Durchschnittssatz nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG gilt insbesondere für die Umsätze der wichtigsten landwirtschaftlichen Erzeugnisse wie z.B. Getreide, Getreideerzeugnisse, Vieh, Fleisch, Milch, Obst, Gemüse und Eier sowie die Hilfsumsätze. <sup>2</sup>Als Hilfsumsätze sind die Umsätze zu betrachten, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden – z.B. der Verkauf gebrauchter landwirtschaftlicher Geräte – (vgl. BFH-Urteil vom 24. 2. 1988, X R 67/82, BStBl II S. 622).

#### **266. Steuerfreie Umsätze im Sinne des § 4 Nr. 8 ff. UStG im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs**

<sup>1</sup>Die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG umfasst alle im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze und die diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern. <sup>2</sup>Die Steuerbefreiungen des § 4 Nr. 8 ff. UStG bleiben jedoch unberührt. <sup>3</sup>Die Vorschrift des § 9 UStG ist für sie nicht anzuwenden. <sup>4</sup>Für diese Umsätze ist somit ein Durchschnittssatz nicht festgesetzt. <sup>5</sup>Ein besonderer Abzug der diesen Umsätzen zuzurechnenden Vorsteuern entfällt. <sup>6</sup>Diese Regelung ist insbesondere für die Verkäufe land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke von Bedeutung, auf die auch im Rahmen des § 24 UStG die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG anzuwenden ist.

#### **267. Ausfuhrlieferungen und Umsätze im Ausland bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben**

(1) <sup>1</sup>§ 24 UStG ist auch bei Umsätzen im Sinne des § 4 Nr. 1 bis 7 UStG und bei Umsätzen im Ausland anzuwenden. <sup>2</sup>Dies bedeutet, dass z.B. auch innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne des § 6a Abs. 1 UStG durch pauschalversteuernde Land- und Forstwirte unter die Besteuerung des § 24 UStG fallen. <sup>3</sup>Diese Umsätze sind daher steuerpflichtig. <sup>4</sup>Vorsteuern, die mit diesen Umsätzen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, sind durch die Pauschale abgegolten. <sup>5</sup>Ein weiterer Vorsteuerabzug entfällt.

(2) Der für die Ausfuhrlieferungen und die Umsätze im Ausland geltende Durchschnittssatz ist auch auf solche Umsätze anzuwenden, für die ohne die Anwendung des § 24 UStG eine niedrigere oder keine Umsatzsteuer zu zahlen wäre.

### 268. Vereinfachungsregelung für Umsätze von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten

(1) <sup>1</sup>Bei Umsätzen von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten ist der Durchschnittssatz für die Vorsteuer niedriger als der Durchschnittssatz für die Steuer. <sup>2</sup>Betragen diese Umsätze im Kalenderjahr nicht mehr als 1 200 € kann von der Erhebung der darauf entfallenden Steuer abgesehen werden, wenn der Unternehmer in dem betreffenden Kalenderjahr daneben nur folgende Umsätze ausführt:

1. Umsätze, die unter § 24 UStG fallen, sofern dafür eine Steuer nicht zu entrichten ist (also keine Umsätze von in der Anlage 2 des UStG nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnissen);
2. Umsätze, die unter § 19 Abs. 1 UStG fallen;
3. Umsätze, die nach § 15 Abs. 2 i.V.m. Abs. 3 UStG den Vorsteuerabzug ausschließen.

(2) <sup>1</sup>Die Vereinfachungsregelung ist auch auf die Entrichtung der Vorauszahlungen anzuwenden, wenn zu erwarten ist, dass die Umsatzgrenze von 1 200 € im laufenden Kalenderjahr nicht überschritten wird (vgl. hierzu Abschnitt 230 Abs. 3). <sup>2</sup>Die Pflicht zur Aufzeichnung der Umsätze, für die die Vereinfachungsregelung gilt, bleibt unberührt.

### 269. Zusammentreffen der Durchschnittssatzbesteuerung mit anderen Besteuerungsformen

(1) <sup>1</sup>Führt ein Unternehmer neben Umsätzen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs auch noch andere Umsätze aus, ist insoweit § 24 UStG nicht anwendbar (§ 24 Abs. 3 UStG). <sup>2</sup>Das bedeutet, dass der Unternehmer mit den außerhalb des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätzen der Besteuerung nach den dafür geltenden Vorschriften unterliegt. <sup>3</sup>Dies schließt bei Vorliegen der einschlägigen Voraussetzungen auch die Möglichkeit der Option zur Steuerpflicht nach § 9 UStG ein (vgl. BFH-Urteil vom 3. 12. 1998, V R 48/98, BStBl 1999 II S. 150).

(2) <sup>1</sup>Abziehbar im Sinne von § 15 Abs. 1 UStG sind nur die Vorsteuern, die diesen Umsätzen zuzurechnen sind. <sup>2</sup>Sind Vorsteuerbeträge teilweise diesen Umsätzen und teilweise den Umsätzen im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs zuzurechnen, z.B. für den Erwerb eines einheitlichen Gegenstands, sind sie der Verwendung entsprechend aufzuteilen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Unternehmer erwirbt einen Gegenstand und verwendet ihn zu 30 % im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb und zu 70 % im gewerblichen Betrieb. <sup>2</sup>Beträgt die beim Bezug des Gegenstands gesondert in Rechnung gestellte Steuer 2 500 €, ist ein Anteil von 30 % = 750 € durch die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG abgegolten. <sup>3</sup>Der verbleibende Anteil von 70 % = 1 750 € ist den Umsätzen aus dem Gewerbebetrieb zuzurechnen und daher gesondert abziehbar (vgl. BFH-Urteil vom 16. 12. 1993, V R 79/91, BStBl 1994 II S. 339).

(3) <sup>1</sup>Bezieht ein Unternehmer, der neben einem – unter die Regelbesteuerung fallenden – Landhandel eine – unter § 24 UStG fallende – Landwirtschaft betreibt, Sachen im Sinne der §§ 91 ff. BGB, z.B. Düngemittel, im Rahmen des Landhandels, die später teilweise im landwirtschaftlichen Betriebsteil verwendet werden, sind die betreffenden Vorsteuerbeträge nach Maßgabe einer entsprechenden Zuordnungsentscheidung des Unternehmers (§ 15 Abs. 4 UStG) ggf. im Schätzungswege aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 26. 2. 1987, V R 71/77, BStBl II S. 685). <sup>2</sup>Die Aufteilung der Vorsteuerbeträge in solche, die nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG abziehbar sind und solche, die im Rahmen der Vorsteuerpauschalierung (§ 24 Abs. 1 Sätze 3 und 4 UStG) berücksichtigt werden, ist regelmäßig auch dann durchzuführen, wenn die für den landwirtschaftlichen Unternehmensteil angeschaffte Warenmenge relativ gering ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. 6. 1987, V R 121/86, BStBl 1988 II S. 150).

(4) <sup>1</sup>Hat ein Land- und Forstwirt eine Erklärung nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG nicht abgegeben, führt er aber neben den in § 24 Abs. 1 UStG bezeichneten Umsätzen auch andere Umsätze aus, sind für die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG bei der Ermittlung des jeweils maßgeblichen Gesamtumsatzes die land- und forstwirtschaftlichen Umsätze und die anderen Umsätze zu berücksichtigen. <sup>2</sup>Soweit der Unternehmer die im land- und forstwirtschaftlichen Betrieb bewirkten Umsätze nicht aufgezeichnet hat (§ 67 UStDV), sind sie nach den Betriebsmerkmalen und unter Berücksichtigung der besonderen Verhältnisse zu schätzen. <sup>3</sup>Die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG beschränkt sich auf die Umsätze außerhalb der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG. <sup>4</sup>Für die Umsätze des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs verbleibt es bei der Durchschnittssatzbesteuerung.

## 270. Verzicht auf die Durchschnittssatzbesteuerung

(1) <sup>1</sup>Die Erklärung des Unternehmers, dass er auf die Durchschnittssatzbesteuerung verzichtet (§ 24 Abs. 4 Satz 1 UStG), ist nicht an eine bestimmte Form gebunden. <sup>2</sup>Berechnet der Unternehmer in der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres die Vorauszahlung unter Zugrundelegung der allgemeinen Vorschriften des Gesetzes, kann darin eine solche Erklärung gesehen werden. <sup>3</sup>Hat ein Unternehmer mehrere land- und forstwirtschaftliche Betriebe, kann er die Erklärung nur einheitlich für alle Betriebe vornehmen, unabhängig davon, wie viele Teilbetriebe im Sinne des Ertragsteuerrechts der Unternehmer hat (vgl. BFH-Urteil vom 23. 4. 1998, V R 64/96, BStBl II S. 494). <sup>4</sup>Entsprechendes gilt für den Widerruf (§ 24 Abs. 4 Satz 3 UStG).

(2) <sup>1</sup>Für Umsätze im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG geht die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG der Besteuerung nach den anderen Vorschriften des Gesetzes vor. <sup>2</sup>Das gilt auch in Bezug auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG. <sup>3</sup>Land- und Forstwirte können daher für ihre im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze die Regelung des § 19 Abs. 1 UStG nur in Anspruch nehmen, wenn sie nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG auf die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG verzichten. <sup>4</sup>Will ein Land- und Forstwirt nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG von § 19 Abs. 1 UStG keinen Gebrauch machen, muss er eine weitere Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgeben.

(3) <sup>1</sup>Die Erklärung nach § 24 Abs. 4 Satz 1 UStG bindet den Unternehmer grundsätzlich mindestens für fünf Kalenderjahre. <sup>2</sup>Bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs (Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, vgl. Abschnitt 5) ist der Betriebserwerber als Rechtsnachfolger des Veräußerers anzusehen und demnach an die Optionsfrist gebunden. <sup>3</sup>In den Fällen, in denen der Unternehmer nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG die Vorschrift des § 19 Abs. 1 UStG anwendet, kann er jedoch die Erklärung mit Wirkung vom Beginn eines jeden folgenden Kalenderjahres an widerrufen (§ 71 UStDV). <sup>4</sup>Das gilt nicht, wenn der Unternehmer nach dem Ausscheiden aus der Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 Abs. 1 bis 3 UStG eine weitere Erklärung nach § 19 Abs. 2 Satz 1 UStG abgegeben hat. <sup>5</sup>In diesem Fall gilt für ihn die Bindungsfrist des § 19 Abs. 2 Satz 2 UStG.

(4) <sup>1</sup>Zum Vorsteuerabzug beim Wechsel der Besteuerungsform wird auf Abschnitt 191 Abs. 5 und 6 hingewiesen. <sup>2</sup>**Zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs beim Wechsel der Besteuerungsform vgl. Abschnitt 217e.**

## 271. Ausstellung von Rechnungen bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben

<sup>1</sup>**Die Regelungen der §§ 14 und 14a UStG zur Rechnungserteilung gelten auch für** die im Rahmen des land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Lieferungen und sonstigen Leistungen. <sup>2</sup>**Als anzuwendender Steuersatz (§ 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 8 UStG) ist** der für den Umsatz maßgebliche Durchschnittssatz anzugeben (§ 24 Abs. 1 Satz 5 UStG); dies gilt auch für Gutschriften. <sup>3</sup>Weist der Unternehmer einen höheren Steuerbetrag aus, als er im Rahmen der Durchschnittssatzbesteuerung gesondert in Rechnung stellen darf, schuldet er nach § 14c Abs. 1 UStG diesen Mehrbetrag; er hat diesen Betrag an das Finanzamt abzuführen. <sup>4</sup>Das Gleiche gilt, wenn in einer Gutschrift im Sinne des § 14 Abs. 2 Sätze 2 und 3 UStG ein höherer Steuerbetrag ausgewiesen worden ist. <sup>5</sup>Im Rahmen des § 24 UStG kann auch § 14c Abs. 2 UStG zur Anwendung kommen (vgl. Abschnitt 190d).

Zu § 25 UStG  
(§ 72 UStDV)

## 272. Besteuerung von Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>§ 25 UStG gilt für alle Unternehmer, die Reiseleistungen erbringen, ohne Rücksicht darauf, ob dies allein Gegenstand des Unternehmens ist. <sup>2</sup>Die Vorschrift hat besondere Bedeutung für die Veranstalter von Pauschalreisen. <sup>3</sup>Es ist aber nicht erforderlich, dass der Unternehmer ein Bündel von Einzelleistungen erbringt. <sup>4</sup>Eine Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn der Unternehmer nur eine Leistung erbringt, z.B. Vermietung von Ferienwohnungen ohne Anreise und Verpflegung. <sup>5</sup>Die Besteuerung nach § 25 UStG kann für kurzfristige Sprach- und Studienreisen (z.B. Auslandsaufenthalte von Schülern während der Schulferien) **und auch** für längerfristige



Studienaufenthalte im Ausland, die mit einer Reise kombiniert sind (sog. High-School-Programme), in Betracht kommen (vgl. **BFH-Urteil vom 1. 6. 2006, V R 104/01, BStBl II 2007 S. 142**).<sup>6</sup> Ebenso erbringt jeder Unternehmer (Arbeitgeber), der an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen verbilligt oder unentgeltlich überlässt, insoweit Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG.<sup>7</sup> Zur Bemessungsgrundlage in diesen Fällen vgl. Abschnitt 274 Abs. 5 und 6.<sup>8</sup> Als Reiseleistungen sind insbesondere anzusehen:

1. Beförderung zu den einzelnen Reisezielen, Transfer;
2. Unterbringung und Verpflegung;
3. Betreuung durch Reiseleiter;
4. Durchführung von Veranstaltungen.

<sup>9</sup>Leistungsempfänger ist der Besteller der Reiseleistung.<sup>10</sup> Der Leistungsempfänger und der Reisende brauchen nicht identisch zu sein, z.B. ein Vater schenkt seiner Tochter eine Pauschalreise.

(2) <sup>1</sup>Da § 25 UStG keine Anwendung findet, soweit Reiseleistungen eines Unternehmers für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, unterliegen insbesondere Kettengeschäfte (vgl. Beispiele 1 und 2) und Incentive-Reisen (vgl. Beispiel 3) in den jeweiligen Vorstufen nicht der Besteuerung nach § 25 UStG.<sup>2</sup> In diesen Fällen erfolgt die Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG.<sup>3</sup> Die Beurteilung der Steuerbarkeit, Nichtsteuerbarkeit und die Steuerfreiheit richtet sich für die erbrachten Leistungen insbesondere nach den folgenden Vorschriften:

1. § 3b Abs. 1 i.V.m. § 26 Abs. 3 UStG für Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Luftverkehr;
2. § 3b Abs. 1 UStG für andere Beförderungsleistungen;
3. § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG für Beherbergungsleistungen;
4. § 3a Abs. 1 UStG für Verpflegungsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG).

Beispiel 1:

(Kettengeschäft)

<sup>1</sup>Der Reiseunternehmer B kauft beim Reiseunternehmer A, der sein Unternehmen im Ausland betreibt, eine komplette Pauschalreise nach Italien ein.<sup>2</sup> Sie schließt ein: Beförderung mit der Eisenbahn, Transfer, Unterkunft und Verpflegung am Zielort.<sup>3</sup> Der Reiseunternehmer B bietet den Reisenden diese Pauschalreise seinerseits im Rahmen seines Reiseprogramms in eigenem Namen an.

<sup>4</sup>In diesem Fall unterliegt nur die Leistung des Reiseunternehmers B an den Reisenden der Besteuerung nach § 25 UStG.<sup>5</sup> Die Umsätze auf der Vorstufe (Reiseunternehmer A an Reiseunternehmer B) unterliegen der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes.

<sup>6</sup>Daraus folgt:

- a) Bei der Beförderung mit der Eisenbahn unterliegt nur die Beförderungsleistung auf dem Streckenanteil, der auf das Inland entfällt, der Besteuerung (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG).
- b) Der Transfer ist als Beförderungsleistung im Ausland nicht steuerbar (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG).
- c) <sup>1</sup>Bei der Unterbringung im Hotel handelt es sich um eine sonstige Leistung der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art, die nach § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG nicht steuerbar ist.<sup>2</sup> Die Verpflegungsleistungen sind nicht steuerbar, da der Ort dieser sonstigen Leistung im Ausland liegt (§ 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG).

Beispiel 2:

(Kettengeschäft)

<sup>1</sup>Der Reiseunternehmer A kauft bei einer Luftverkehrsgesellschaft Beförderungskapazitäten über Beförderungsleistungen im grenzüberschreitenden Verkehr mit Luftfahrzeugen ein und gibt einen Teil dieser Beförderungskapazitäten an den Reiseunternehmer B weiter, der sie seinerseits den Reisenden im Rahmen seines Reiseprogramms in eigenem Namen anbietet.

<sup>2</sup>In diesem Fall unterliegt nur die Leistung des Reiseunternehmers B an den Reisenden der Besteuerung nach § 25 UStG.<sup>3</sup> Die Umsätze auf den beiden Vorstufen (Luftverkehrsgesellschaft an Reiseunternehmer A und Reiseunternehmer A an Reiseunternehmer B) sind wie folgt zu

behandeln: Für die Leistung der Luftverkehrsgesellschaft an den Reiseunternehmer A wird die Umsatzsteuer unter den Voraussetzungen des § 26 Abs.3 UStG nicht erhoben. <sup>4</sup>Die Umsatzsteuer für die Leistung des Reiseunternehmers A an den Reiseunternehmer B ist aus Gründen der Gleichbehandlung aller Reiseunternehmer ebenfalls nicht zu erheben, wenn der Reiseunternehmer A für die Leistung an den Reiseunternehmer B keine Rechnung mit gesondertem Ausweis der Steuer erteilt hat. <sup>5</sup>Für den Reiseunternehmer B stellt das an den Reiseunternehmer A für den Einkauf der Beförderungskapazitäten entrichtete Entgelt die Aufwendung für eine Reisevorleistung dar.

Beispiel 3:

(Incentive-Reisen)

<sup>1</sup>Die Firma X kauft bei einem Reiseunternehmer eine Kreuzfahrt ab Hafen Genua. <sup>2</sup>Der Reisepreis umfasst auch die Anreise mit dem Bus und eine Hotelübernachtung in Genua. <sup>3</sup>Die Reise dient als Belohnung für besondere Arbeitsleistungen eines Arbeitnehmers der Firma X.

<sup>4</sup>Der Ort der einzelnen Reiseleistungen richtet sich beim Reiseunternehmer nach den vorstehenden Nummern 2 bis 4. <sup>5</sup>Die Leistung der Firma X unterliegt der Besteuerung nach § 25 UStG. <sup>6</sup>Zur Bemessungsgrundlage siehe Abschnitt 274 Abs. 5.

(3) <sup>1</sup>Erklärt der Leistungsempfänger nicht ausdrücklich, dass er die Reise für Zwecke seines Unternehmens erwirbt, oder bringt er dies nicht durch das Verlangen des gesonderten Steuerausweises in der Rechnung des Reiseunternehmers zum Ausdruck, kann der Reiseunternehmer grundsätzlich die Besteuerung nach § 25 UStG vornehmen. <sup>2</sup>Dies gilt jedoch nicht, wenn der Leistungsempfänger die Reise eindeutig für sein Unternehmen bezogen hat (z.B. bei Incentive-Reisen und Kettengeschäften). <sup>3</sup>Hat der Reiseunternehmer im Vertrauen auf eine Erklärung seines Leistungsempfängers die Reiseleistung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes versteuert und stellt sich später heraus, dass diese Erklärung unrichtig war und die Leistung nach § 25 UStG hätte versteuert werden müssen, kann von einer Berichtigung abgesehen werden, wenn der Reiseunternehmer diese nicht ausdrücklich verlangt.

(4) <sup>1</sup>§ 25 Abs. 1 UStG gilt nicht, soweit der Unternehmer Reiseleistungen entweder ausschließlich vermittelt oder soweit einzelne Reiseleistungen im Rahmen einer Pauschalreise vermittelt werden. <sup>2</sup>Die Besteuerung der Vermittlungsleistungen richtet sich nach den allgemeinen Vorschriften des UStG. <sup>3</sup>Die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG ist zu beachten (vgl. Abschnitt 53).

(5) Beim Zusammentreffen von Vermittlungsleistungen und Reiseleistungen gilt Folgendes:

Bündelung von Leistungen und eigene Preisgestaltung durch Reisebüros

1. <sup>1</sup>Reisebüros erbringen in der Regel Vermittlungsleistungen, die der Regelbesteuerung unterliegen. <sup>2</sup>Die Bündelung von Leistungen und die eigene Preisgestaltung kann jedoch auch zur Annahme von Reiseleistungen im Sinne des § 25 UStG führen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Reiseveranstalter A hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca für 799 € ausgeschrieben. <sup>2</sup>Das Reisebüro B übernimmt ein Kontingent von 20 Plätzen zu einem bestimmten Termin qua Option **zum Einkaufspreis von 640 €** wie folgt:

Einkauf		€
Angebot wie oben		640,00
abzüglich 10 % Provision	64,00	
zuzüglich Umsatzsteuer 19 %	12,16	76,16
		<u>563,84</u>

und ergänzt um einen Transfer zum Flughafen durch den deutschen Busunternehmer C für 40,00

		<u>603,84</u>
--	--	---------------

<sup>3</sup>Dieses Angebot wird mit Zusatzleistungen wie folgt abgerechnet:

Kundenpreis	799,00	
zuzüglich Transfer	60,00	859,00
Bruttomarge des B		<u>255,16</u>

<sup>4</sup>Im Beispielsfall übernimmt das Reisebüro B ein Kontingent von Plätzen und damit auch das Risiko der Vermarktung. <sup>5</sup>Bei einer bloßen Vermittlung der Reisen für einen Veranstalter besteht ein solches Vermarktungsrisiko nicht. <sup>6</sup>Durch die eigene Preisgestaltung löst sich der Unternehmer B aus dem Vermittlungsverhältnis und erbringt beim Verkauf an einen Letztverbraucher eine Reiseleistung, die nach § 25 Abs. 1 UStG zu besteuern ist. <sup>7</sup>Reisevorleistungen sind das Bündel „Pauschalreise“ und die Transferleistungen des Busunternehmers C.

<sup>3</sup>Erwirbt ein Tickethändler oder ein Reisebüro ein „Paket“ von Flugtickets, um hieraus durch Verbindung mit anderen Leistungen (z.B. Unterkunft und Verpflegung) eine Pauschalreise zusammenzustellen, liegt eine nach § 25 UStG zu versteuernde Reiseleistung vor (vgl. Abschnitt 53a Abs. 2).

#### Vermittlung von zusammengehörenden Reiseleistungen

2. <sup>1</sup>Bei Reisebüros ist fraglich, ob bei einem Verkauf einer Reise an einen Kunden mehrere Vermittlungsleistungen nebeneinander erbracht werden können.

##### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter hat ein Katalogangebot mit 2 Wochen Halbpension Mallorca für 850 € ausgeschrieben. <sup>2</sup>Das Angebot des Veranstalters wird ohne Veränderungen zum Katalogpreis mit dem Kunden abgerechnet. <sup>3</sup>Zudem wird an den Reisenden ein Zubringerflug oder ein Bustransfer als gesonderte Vermittlungsleistung erbracht, und zwar mit getrennten Abrechnungen unter Hinweis auf den Leistungsträger.

##### Beispiel 2:

Eine USA-Rundreise aus mehreren Bausteinen (Flug, Hotelvoucher, Mietwagengutschein) wird nach den im Beispiel 1 dargestellten Grundsätzen an den Reisenden „verkauft“.

##### Beispiel 3:

<sup>1</sup>Ein Katalogangebot für eine zweiwöchige Reise wird an den Kunden vermittelt, der Rückflug des Reisenden erfolgt nach 3 Wochen, das Reisebüro vermittelt einen Hotelaufenthalt für die 3. Woche. <sup>2</sup>Die formalen Grundsätze des Beispiels 1 sollen gelten.

<sup>2</sup>Im Beispielsfall 1 liegen keine gebündelten Leistungen im Sinne der Nr. 1 vor, da der Unternehmer für beide Leistungen die Voraussetzungen einer Vermittlungsleistung erfüllt; sowohl für die Pauschalreise als auch für die zusätzliche Leistung übernimmt er kein Risiko. <sup>3</sup>Auch die dargestellte Form der Abrechnung spricht für zwei nebeneinander stehende Vermittlungsgeschäfte, da das Reisebüro dem Kunden den tatsächlichen Leistungsträger bekannt gibt.

<sup>4</sup>Die Beispiele 2 und 3 sind wie der Beispielsfall 1 zu beurteilen, wenn die Bedingungen des Vermittlungsgeschäfts, insbesondere hinsichtlich der Form der Abrechnung gegenüber dem Reisenden erfüllt sind.

(6) <sup>1</sup>Alle bei Durchführung der Reise erbrachten Leistungen gelten als einheitliche sonstige Leistung des Reiseveranstalters an den Leistungsempfänger, soweit der Reiseveranstalter gegenüber dem Leistungsempfänger in eigenem Namen auftritt und für die Durchführung der Reise Lieferungen und sonstige Leistungen Dritter (Reisevorleistungen) in Anspruch nimmt. <sup>2</sup>Die sonstige Leistung wird nach § 3a Abs. 1 UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Reiseveranstalter sein Unternehmen betreibt. <sup>3</sup>Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte des Reiseveranstalters ausgeführt, gilt der Ort der Betriebsstätte als Leistungsort. <sup>4</sup>Wenn ein im Drittland ansässiger Reiseveranstalter Reisen, die er im Drittland durch Einkauf und Bündelung der Reisevorleistungen produziert hat, über eigene Betriebsstätten im Inland vertreibt, ist für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung nach den allgemeinen Zuordnungskriterien (vgl. Abschnitt 33 Abs. 2) auf den Schwerpunkt der erbrachten Leistungen abzustellen. <sup>5</sup>Da es bei der Zurechnung von Reiseleistungen zu einer Betriebsstätte maßgeblich auf den Schwerpunkt des Vertriebs (Verkaufs) der Reise und nicht auf den ihrer Produktion ankommt, ist die Reiseleistung am Ort der Betriebsstätte im Inland steuerbar.

(7) Für die Frage des Auftretens in eigenem Namen bei Reiseleistungen vgl. BFH-Urteil vom 20. 11. 1975, V R 138/73, BStBl 1976 II S. 307.

(8) <sup>1</sup>§ 25 Abs. 1 UStG gilt nur bei der Inanspruchnahme von Reisevorleistungen durch den Reiseunternehmer, nicht jedoch, soweit dieser Reiseleistungen durch Einsatz eigener Mittel (Eigenleistungen) – z.B. eigene Beförderungsmittel, eigenes Hotel, Betreuung durch angestellte Reiseleiter – erbringt. <sup>2</sup>Für die Unterscheidung zwischen Eigenleistungen und Reisevorleistungen sind die tatsächlichen Verhältnisse der Leistungsausführung gegenüber dem Reisenden von Bedeutung;

die umsatzsteuerrechtlichen Leistungsbeziehungen und die zivilrechtliche Beurteilung sind nicht entscheidend.<sup>3</sup> Allein die Tatsache, dass der Reiseveranstalter die volle Verantwortung für die Durchführung der Reise zu tragen hat, führt noch nicht zur Annahme von Eigenleistungen.<sup>4</sup> Für die Eigenleistungen gelten die allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften (vgl. BFH-Urteil vom 20. 11. 1975, V R 138/73, BStBl 1976 II S. 307).<sup>5</sup> Bei Reisen, die sich auch auf das Ausland erstrecken, unterliegen der Besteuerung daher die jeweiligen im Inland erbrachten Einzelleistungen.<sup>6</sup> Folgende Vorschriften sind zu beachten:

1. § 3a Abs. 1 UStG bei Betreuung durch angestellte Reiseleiter;
2. § 3b Abs. 1 und § 26 Abs. 3 UStG für Beförderungsleistungen;
3. § 3a Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe a UStG für Beherbergungsleistungen;
4. § 3a Abs. 1 UStG für Verpflegungsleistungen (Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, § 3 Abs. 9 Sätze 4 und 5 UStG).

<sup>7</sup>Eigene Mittel sind auch dann gegeben, wenn der Unternehmer einen Omnibus ohne Fahrer oder im Rahmen eines Gestellungsvertrags ein bemanntes Beförderungsmittel anmietet.<sup>8</sup> Der Unternehmer erbringt dagegen keine Reiseleistung unter Einsatz eigener Mittel, wenn er sich zur Ausführung einer Beförderung eines Omnibusunternehmers bedient, der die Beförderung in eigenem Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung ausführt.<sup>9</sup> Der Omnibusunternehmer bewirkt in diesem Falle eine Beförderungsleistung an den Unternehmer, die als Reisevorleistung anzusehen ist (vgl. auch das Beispiel in Abschnitt 42a Abs. 1).

(9) <sup>1</sup>Reisevorleistungen sind alle Leistungen, die von einem Dritten erbracht werden und dem Reisenden unmittelbar zu Gute kommen.<sup>2</sup> In Betracht kommen alle Leistungen, die der Reisende in Anspruch nehmen würde, wenn er die Reise selbst durchführen würde, insbesondere Beförderung, Unterbringung und Verpflegung.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter führt eine Pauschalreise durch.<sup>2</sup> Er bedient sich für die Beförderung, Unterbringung und Verpflegung anderer Unternehmer.<sup>3</sup> Insoweit sind Reisevorleistungen gegeben.

<sup>3</sup>Keine Reisevorleistungen sind die folgenden Leistungen dritter Unternehmer, die nur mittelbar dem Reisenden zu Gute kommen:

1. Ein selbständiges Reisebüro vermittelt die Pauschalreisen des Reiseveranstalters.
2. Eine Kraftfahrzeugwerkstatt setzt auf einer Busreise das Fahrzeug instand.

(10) Zur Abgrenzung weiterer Fälle von Eigenleistung zu Reisevorleistungen, z.B. Vergütungen an Zielgebietsagenturen (sog. Handling fee), Vermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen, Anmietung bestimmter Kontingente (Betten, Flugzeugplätze), Vollcharterverträge, Reiseleitereinsatz, vgl. BMF-Schreiben vom 7. 4. 1998, BStBl I S. 380.

(11) <sup>1</sup>Gemischte Reiseleistungen liegen vor, wenn der Unternehmer sowohl Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt (Absatz 8) als auch Reisevorleistungen in Anspruch nimmt (Absatz 9).<sup>2</sup> In diesen Fällen ist § 25 UStG nur anwendbar, soweit der Unternehmer gegenüber dem Leistungsempfänger in eigenem Namen auftritt und Reisevorleistungen in Anspruch nimmt.<sup>3</sup> Für die im Rahmen einer solchen Reise erbrachten Leistungen mit eigenen Mitteln gelten die allgemeinen Vorschriften (vgl. Absatz 8).<sup>4</sup> Der einheitliche Reisepreis muss in diesem Falle aufgeteilt werden.

Beispiel:

<sup>1</sup>Im Rahmen einer Pauschalreise befördert der Unternehmer die Reisenden im eigenen Bus.  
<sup>2</sup>Unterbringung und Verpflegung erfolgen in einem fremden Hotel.

<sup>3</sup>In diesem Falle unterliegt die Beförderungsleistung der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften; die Unterbringungs- und Verpflegungsleistung unterliegt der Besteuerung nach § 25 Abs. 3 UStG.<sup>4</sup> Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlagen vgl. Abschnitt 274 Abs. 2.

(12) Für eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 2 UStG sind die unternehmerbezogenen Steuerbefreiungen nach § 4 UStG, z.B. § 4 Nr. 25 UStG, zu beachten.

(13) **<sup>1</sup>Eine Reiserücktrittskostenversicherung, deren Abschluss bei Buchung der Reise in das Belieben des Leistungsempfängers gestellt wird und für die das Versicherungsentgelt neben dem Reisepreis ggf. gesondert berechnet wird, ist eine umsatzsteuerrechtlich gesondert zu beurteilende Leistung, die nicht der Margenbesteuerung des § 25 UStG unterliegt.** <sup>2</sup>Auch der Abschluss einer obligatorisch vom Reiseveranstalter angebotenen Reiserücktrittskostenversicherung kann eine selbständige Leistung darstellen (vgl. BFH-Urteil

vom 13. 7. 2006, V R 24/02, BStBl II S. 935). <sup>3</sup>Der Umsatz kann je nach Sachverhalt entweder unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 10 Buchstabe b UStG (Verschaffung von Versicherungsschutz) oder unter denen des § 4 Nr. 11 UStG (Umsatz aus der Tätigkeit als Versicherungsvertreter) steuerfrei sein.

(14) <sup>1</sup>Tritt der Reisende vor Reisebeginn vom Reisevertrag zurück und hat er für diesen Fall eine in dem Reisevertrag vorab vereinbarte Entschädigung zu entrichten (Stornogebühr), liegt beim Reiseveranstalter echter Schadensersatz vor. <sup>2</sup>Dies gilt unter der Voraussetzung, dass zivilrechtlich ein Rücktrittsrecht besteht, auch, wenn der Reiseveranstalter selbst als Folge der Stornierung einer Reise durch den Kunden bereits bestellte Reisevorleistungen (z.B. Hotelzimmer) stornieren und dafür ebenfalls Stornogebühren zahlen muss. <sup>3</sup>Schreibt der Reiseveranstalter dem Reisebüro einen Anteil von Stornogebühren gut, handelt es sich hierbei um das Entgelt für Leistungen des Reisebüros. <sup>4</sup>Umbuchungs- und Änderungsgebühren, die der Reisende bei Änderung eines bestehenden Reisevertrags zu entrichten hat, erhöhen das Entgelt für die Reiseleistung und teilen dessen Schicksal.

(15) <sup>1</sup>§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 UStG gilt auch für die Besteuerung von Anzahlungen auf Reiseleistungen. <sup>2</sup>Wenn gemischte Reiseleistungen aufzuteilen sind und wenn für die unter § 25 UStG fallenden Reiseleistungen die Margenermittlung nach § 25 Abs. 3 UStG durchgeführt wird, wird aus Vereinfachungsgründen zugelassen, dass für solche Reiseleistungen vereinnahmte Anzahlungen nur mit einem sachgerecht geschätzten Anteil der Besteuerung unterworfen werden. <sup>3</sup>Bei der Schätzung kann berücksichtigt werden, dass Anzahlungen auf steuerfreie Eigenleistungen nicht zu besteuern und Anzahlungen auf steuerpflichtige Eigenleistungen (z.B. inländische Streckenanteile von Beförderungsleistungen) – ggf. nur anteilig – zu besteuern sind. <sup>4</sup>Anzahlungen für steuerpflichtige Reiseleistungen, für die die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG zu ermitteln ist, können mit einem Anteil angesetzt werden, der der steuerpflichtigen Marge des Vorjahres entspricht.

### 273. Steuerfreiheit von Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Nach § 25 Abs. 2 UStG ist eine Reiseleistung steuerfrei, soweit die ihr zuzurechnenden Reisevorleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet erbracht werden. <sup>2</sup>Zu den Reisevorleistungen können insbesondere Unterkunft, Verpflegung und die Beförderung von Personen gehören.

#### Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugrundreise in den USA bzw. eine Schiffskreuzfahrt in der Karibik zu einem Pauschalpreis an. <sup>2</sup>Hin- und Rückreise sind in dem Preis nicht enthalten.

<sup>3</sup>Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen werden im Drittlandsgebiet erbracht. <sup>4</sup>Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

#### Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein deutscher Reiseveranstalter bietet Pauschalreisen nach Kreta im eigenen Namen an, deren Leistungsbestandteile er selbst eingekauft hat. <sup>2</sup>Er nimmt dabei Betreuungsleistungen eines schweizerischen Unternehmers in Anspruch, der im Reisezielgebiet keine Betriebsstätte hat und die Leistungen durch angestellte Reiseleiter ausführen lässt.

<sup>3</sup>Nach dem BFH-Urteil vom 23. 9. 1993, V R 132/89, BStBl 1994 II S. 272, werden Reisebetreuungsleistungen von angestellten Reiseleitern am Unternehmenssitz des Reiseveranstalters erbracht. <sup>4</sup>Die Betreuungsleistung im Beispielfall wird demnach im Drittlandsgebiet bewirkt. <sup>5</sup>Die Marge des deutschen Reiseveranstalters bleibt insoweit steuerfrei.

(2) <sup>1</sup>Die einheitliche sonstige Leistung ist insgesamt steuerpflichtig, wenn die in Absatz 1 bezeichneten Reisevorleistungen ausschließlich im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden. <sup>2</sup>Zu den Reisevorleistungen gehören insbesondere die Unterkunft und die Verpflegung im Gemeinschaftsgebiet.

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Ein deutscher Reiseveranstalter bietet im eigenen Namen Flugpauschalreisen von deutschen und schweizerischen Flugorten nach Kreta an. <sup>2</sup>Er hat die Reisen im Wege eines Kettengeschäfts von einem Reiseveranstalter mit Sitz in der Schweiz übernommen. <sup>3</sup>Der schweizerische Reiseveranstalter hat die einzelnen Reisebestandteile von im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Leistungsträgern (Fluggesellschaften, Hotels, Betreuungsunternehmen) erworben und zu einer einheitlichen Pauschalreise gebündelt.

---

<sup>4</sup>Auf Kettengeschäfte der vorliegenden Art findet § 25 UStG auf der Vorstufe keine Anwendung, da die Reiseleistungen des Paketveranstalters für das Unternehmen des erwerbenden Reiseveranstalters bestimmt sind (Abschnitt 272 Abs. 2). <sup>5</sup>Der Ort für diese Leistungen richtet sich nicht nach § 25 Abs. 1 Satz 4 und § 3a Abs. 1 UStG, sondern nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes. <sup>6</sup>Dass der Sitzort des Paketveranstalters im Drittland liegt, führt insoweit nicht zur Steuerfreiheit der Marge des inländischen Reiseveranstalters. <sup>7</sup>Für die Steuerfreiheit kommt es darauf an, wo die einzelnen Reisevorleistungen ausgeführt werden. <sup>8</sup>Da im Beispielsfall sämtliche Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet bewirkt werden, ist die Marge des deutschen Reiseveranstalters insgesamt steuerpflichtig.

(3) <sup>1</sup>Werden die Reisevorleistungen nur zum Teil im Drittlandsgebiet, im Übrigen aber im Gemeinschaftsgebiet erbracht, ist die Reiseleistung nur insoweit steuerfrei, als die Reisevorleistungen auf das Drittlandsgebiet entfallen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für Reisevorleistungen, die in der Beförderung von Personen mit Flugzeugen und Schiffen bestehen. <sup>3</sup>Erstreckt sich somit eine Beförderung sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, hat der Reiseveranstalter die gesamte Beförderungsleistung nach Maßgabe der zurückgelegten Strecken in einen auf das Drittlandsgebiet und in einen auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteil aufzuteilen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise in die USA ab München zu einem Pauschalpreis an.

<sup>2</sup>Die Reiseleistung des Veranstalters ist insoweit steuerpflichtig, als die Personenbeförderung im Flugzeug (Reisevorleistung) über Gemeinschaftsgebiet führt.

(4) <sup>1</sup>Erstreckt sich eine Personenbeförderung im Luftverkehr (Reisevorleistung) sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, kann der Reiseveranstalter abweichend von Absatz 3 aus Vereinfachungsgründen wie folgt verfahren:

<sup>2</sup>Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Drittlandsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Reisevorleistung) insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise von Düsseldorf nach den Kanarischen Inseln zu einem Pauschalpreis an.

<sup>2</sup>Da der Zielort der Reise im Drittlandsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung insgesamt als im Drittlandsgebiet erbracht. <sup>3</sup>Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Drittlandsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerfrei.

<sup>3</sup>Liegt der Zielort der Personenbeförderung im Gemeinschaftsgebiet, gilt die Beförderungsleistung (Reisevorleistung) insgesamt als im Gemeinschaftsgebiet erbracht.

Beispiel 2:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet eine Flugreise von Düsseldorf nach Athen zu einem Pauschalpreis an.

<sup>2</sup>Da der Zielort der Reise im Gemeinschaftsgebiet liegt, gilt die Beförderungsleistung als im Gemeinschaftsgebiet erbracht. <sup>3</sup>Erfolgen auch alle übrigen Reisevorleistungen im Gemeinschaftsgebiet, ist die Reiseleistung des Veranstalters insgesamt steuerpflichtig.

<sup>4</sup>Hin- und Rückflug sind bei der Anwendung der Vereinfachungsregelung als eine Reisevorleistung anzusehen. <sup>5</sup>Der Zielort bestimmt sich nach dem Hinflug. <sup>6</sup>Zwischenlandungen aus flugtechnischen Gründen berühren die Anwendung der Vereinfachungsregelung nicht.

(5) <sup>1</sup>Macht ein Reiseveranstalter von der Vereinfachungsregelung nach Absatz 4 Gebrauch, muss er diese Regelung bei allen von ihm veranstalteten Reisen anwenden. <sup>2</sup>Er kann jedoch jederzeit dazu übergehen, seine in einer Personenbeförderung bestehenden Reisevorleistungen insgesamt nach den Streckenanteilen (Absatz 3) aufzuteilen. <sup>3</sup>Hat der Reiseveranstalter den steuerfreien Anteil seiner Reiseleistungen nach Absatz 3 ermittelt, kann er zum Verfahren nach Absatz 4 nur übergehen, wenn die Ermittlung nach Absatz 3 nachweisbar mit unzumutbaren Schwierigkeiten verbunden ist.

(6) Erstreckt sich eine Personenbeförderung bei Kreuzfahrten mit Schiffen im Seeverkehr sowohl auf das Drittlandsgebiet als auch auf das Gemeinschaftsgebiet, kann der Reiseveranstalter abweichend von Absatz 3 von der Berücksichtigung des auf das Gemeinschaftsgebiet entfallenden Anteils der gesamten Beförderungsstrecke wegen Geringfügigkeit dieses Anteils absehen.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter bietet eine Kreuzfahrt im Mittelmeer an, die in Genua beginnt und endet.

<sup>2</sup>Die in der Beförderung der Reisenden bestehenden Reisevorleistungen sind als im Drittlandsgebiet erbracht anzusehen. <sup>3</sup>Die Reiseleistung des Veranstalters ist steuerfrei.

### 274. Bemessungsgrundlage bei Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Abweichend von § 10 UStG ist Bemessungsgrundlage lediglich die Differenz (Marge) zwischen dem Betrag, den der Leistungsempfänger entrichtet und den Aufwendungen für die Reisevorleistungen, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Beispiel 1:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt eine Bahnpauschalreise im Inland aus. <sup>2</sup>Der Preis beträgt 440 €. <sup>3</sup>Es nehmen 40 Personen teil. <sup>4</sup>Der Reiseveranstalter hat für Reisevorleistungen aufzuwenden:

1. an die Deutsche Bahn AG für die Fahrt (einschließlich Umsatzsteuer)	3 200,— €
2. an Hotel für Unterkunft (einschließlich Umsatzsteuer)	12 000,— €

<sup>5</sup>Die Marge für die Leistung des Reiseveranstalters ermittelt sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	17 600,— €
./. Reisevorleistungen	
für Fahrt	3 200,— €
für Unterkunft	12 000,— €
	15 200,— €
Marge	2 400,— €
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	383,19 €
Bemessungsgrundlage	2 016,81 €

<sup>2</sup>Zu den Aufwendungen für Reisevorleistungen gehören auch die Aufwendungen, die der Unternehmer auf Grund vertraglicher Vereinbarung für nicht ausgenutzte Kapazitäten (vgl. Abschnitt 272 Abs. 10) zahlen muss.

Beispiel 2:

Der Reiseunternehmer, der einem Hotel die Abnahme einer bestimmten Zahl von Zimmern oder auch aller Zimmer garantiert hat, muss das dafür vertraglich vereinbarte Entgelt auch dann in voller Höhe entrichten, wenn er die gebuchten Zimmer nicht alle oder nicht für den vereinbarten Abnahmezeitraum belegen kann.

<sup>3</sup>Werden im Abrechnungsverkehr zwischen Leistungsträgern und Reiseveranstaltern Reisevorleistungen ausgehend vom sog. Bruttowert (Verkaufspreis abzüglich Provisionen zuzüglich Umsatzsteuer auf den Provisionsbetrag) berechnet, handelt es sich bei den Provisionen regelmäßig um Entgelts- bzw. Reisevorleistungsminderungen und nicht um Vergütungen für besondere (Vermittlungs-)Leistungen. <sup>4</sup>Der Wert der Reisevorleistungen ist dann identisch mit dem Wert einer agenturmäßigen Nettoberechnung. <sup>5</sup>Die in den Abrechnungen des Leistungsträgers auf den Provisionsbetrag gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer wird weder vom Leistungsträger noch vom Reiseveranstalter nach § 14c Abs. 2 UStG geschuldet. <sup>6</sup>Aufwendungen für Reisevorleistungen in fremder Währung sind nach § 16 Abs. 6 UStG in dem Zeitpunkt umzurechnen, in dem die Aufwendungen geleistet worden sind.

(2) <sup>1</sup>Treffen bei einer Reise Leistungen des Unternehmers mit eigenen Mitteln und Leistungen Dritter zusammen (vgl. Abschnitt 272 Abs. 11), sind für die Berechnung der Marge die eigenen Leistungen grundsätzlich im prozentualen Verhältnis zu den Fremdleistungen auszuscheiden. <sup>2</sup>Die eigenen Leistungen sind mit den dafür aufgewendeten Kosten (einschließlich Umsatzsteuer) anzusetzen.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt eine Omnibuspauschalreise im Inland aus. <sup>2</sup>Der Preis beträgt 600 €. <sup>3</sup>Es nehmen 50 Personen teil. <sup>4</sup>Dem Unternehmer entstehen folgende Aufwendungen:

	€	%
1. Eigenleistungen		
a) Beförderung mit eigenem Bus	4 000,—	
b) Betreuung am Zielort durch angestellte Reiseleiter	1 000,—	
Insgesamt	<u>5 000,—</u>	20
2. Reisevorleistungen Dritter		
Unterkunft und Verpflegung	20 000,—	80
	<u>25 000,—</u>	100

<sup>5</sup>Die Marge errechnet sich wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	30 000,— €
./.. 20 % für Eigenleistungen	<u>6 000,— €</u>
	24 000,— €
./.. Reisevorleistungen	<u>20 000,— €</u>
Marge	4 000,— €
./.. darin enthaltene Umsatzsteuer ( <b>19/119</b> = Steuersatz <b>19</b> %)	<u><b>638,66 €</b></u>
Marge = Bemessungsgrundlage	<u><b>3 361,34 €</b></u>

<sup>6</sup>Der Unternehmer hat mit **19** % zu versteuern:

a) seine Eigenleistung (6 000 € ./.. darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von <b>19/119</b> = Steuersatz <b>19</b> %)	<u><b>5 042,02 €</b></u>
b) die Reiseleistung	<u><b>3 361,34 €</b></u>
	<u><b>8 403,36 €</b></u>

<sup>3</sup>Die Eigenleistungen können auch in anderer Weise ermittelt werden, wenn dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt.

(3) Ist die einheitliche sonstige Leistung teils steuerfrei und teils steuerpflichtig (vgl. Abschnitt 273 Abs. 3), ist die Bemessungsgrundlage für die unter § 25 UStG fallenden Umsätze im Verhältnis der Reisevorleistungen im Sinne des § 25 Abs. 2 UStG zu den übrigen Reisevorleistungen aufzuteilen.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Reiseveranstalter mit Sitz oder Betriebsstätte im Inland führt von einem inländischen Flughafen eine Flugpauschalreise nach Moskau aus. <sup>2</sup>Der Preis beträgt 1 100 €. <sup>3</sup>Es nehmen 80 Personen teil. <sup>4</sup>Der Veranstalter hat an Reisevorleistungen aufzuwenden:

1. Flugkosten	20 000,— €
2. Kosten für Unterkunft und Verpflegung im Hotel (einschließlich Umsatzsteuer)	60 000,— €
Insgesamt	<u>80 000,— €</u>

<sup>5</sup>Sofern die Vereinfachungsregelung des Abschnitts 273 Abs. 4 nicht angewandt wird, errechnet sich die Marge wie folgt:

Reisepreis (Aufwendungen der Reisetilnehmer)	88 000,— €
./.. Reisevorleistungen	<u>80 000,— €</u>
Gesamtmenge	8 000,— €



davon entfallen

a) auf Unterkunft und Verpflegung im Drittlandsgebiet 75 % der Reisevorleistungen – steuerfrei nach § 25 Abs. 2 UStG –	6 000,— €
b) auf den Flug 25 % der Reisevorleistungen = 2 000,— €. Da nur 60 % der Flugstrecke über Gemeinschaftsgebiet führt, beträgt der nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreie Anteil 800,— €, der steuerpflichtige Anteil	1 200,— €
./.. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	<u>191,60 €</u>
steuerpflichtig	<u><u>1 008,40 €</u></u>

<sup>6</sup>Die Bemessungsgrundlage für die Flugpauschalreise beträgt danach für steuerfreie Umsätze 6 800,— € und für steuerpflichtige Umsätze **1 008,40 €**.

(4) <sup>1</sup>Die Errechnung der Marge für die einzelne Leistung (vgl. Beispiele in den Absätzen 1 bis 3) kann bei Pauschalreisen mit erheblichen Schwierigkeiten verbunden sein. <sup>2</sup>Eine Zuordnung der Reisevorleistungen wird vielfach abrechnungstechnische Probleme aufwerfen. <sup>3</sup>§ 25 Abs. 3 letzter Satz UStG sieht deshalb Erleichterungen vor. <sup>4</sup>Der Unternehmer hat danach die Möglichkeit, die Marge für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen zu ermitteln. <sup>5</sup>Dies kann z.B. die Marge für eine in sich abgeschlossene Reise, z.B. Kreuzfahrt, oder für sämtliche Reisen während eines bestimmten Zeitraums (Saison) in einen Zielort oder ein Zielgebiet sein. <sup>6</sup>Er kann aber auch die Marge für seine gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums bewirkten Reiseleistungen, soweit sie unter die Sonderregelung des § 25 UStG fallen, in einer Summe ermitteln.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Unternehmer hat im Kalenderjahr Reiseleistungen i.H.v. insgesamt 2 700 000 € bewirkt. <sup>2</sup>An touristischen Direktaufwendungen sind ihm entstanden:

	€	%
Eigenleistungen		
Beförderungen mit eigenen Bussen (davon 40 % Strecke im Inland = steuerpflichtig)	500 000,—	20
Reisevorleistungen		
1. Beförderungen mit Luftfahrzeugen		
a) über Gemeinschaftsgebiet 200 000,— €		
b) über Drittlandsgebiet 300 000,— €	500 000,—	20
2. Unterkunft und Verpflegung in EU- Mitgliedstaaten	1 000 000,—	40
3. Unterkunft und Verpflegung in Drittländern	500 000,—	20
	<u>2 500 000,—</u>	<u>100</u>

<sup>3</sup>Die Marge errechnet sich wie folgt:

Einnahmen aus Reiseleistungen	2 700 000,— €
./.. 20 % Eigenleistungen	<u>540 000,— €</u>
	2 160 000,— €
./.. Reisevorleistungen	<u>2 000 000,— €</u>
Marge	160 000,— €

davon entfallen auf Reisevorleistungen im  
Sinne von § 25 Abs. 2 UStG (Nr. 1b und Nr. 3)

= 40 % der gesamten Reisevorleistungen	
– steuerfrei –	64 000,— €
Reisevorleistungen (Nr. 1a und Nr. 2)	
= 60 % der gesamten Reisevorleistungen	
– steuerpflichtig –	96 000,— €
./.. darin enthaltene Umsatzsteuer (19/119 = Steuersatz 19 %)	15 327,33 €
Bemessungsgrundlage für steuerpflichtige Reiseleistungen	<u>80 672,67 €</u>

<sup>4</sup>Der Unternehmer hat danach mit 19 % zu versteuern:

steuerpflichtige Reiseleistungen	80 672,67 €
seine Beförderungsleistung mit eigenen Bussen, soweit sie auf das Inland entfällt (40 % der Einnahmen aus den Eigenleis- tungen i.H.v. 540 000 € = 216 000 €	
./.. darin enthaltene Umsatzsteuer i.H.v. 19/119 = Steuersatz 19 %)	181 512,60 €
	<u>262 185,27 €</u>

<sup>5</sup>Nach § 25 Abs. 2 UStG sind steuerfrei 64 000,— €.

<sup>6</sup>Nicht steuerbar sind die auf das Ausland entfallenden Beförderungsleistungen (§ 3b Abs. 1 UStG) 324 000,— €.

(5) Für den Unternehmer, der eine „Incentive-Reise“ für sein Unternehmen erwirbt, gilt Folgendes:

- <sup>1</sup>Wird die Reise einem Betriebsangehörigen als unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 Beispiel 3) oder gegen Entgelt überlassen, bewirkt der Unternehmer damit eine Reiseleistung, die der Besteuerung nach § 25 UStG unterliegt. <sup>2</sup>Im Falle einer unentgeltlichen Wertabgabe ergibt sich jedoch keine Marge, weil sich die **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG mit den Aufwendungen des Unternehmers für den Erwerb der Reise decken. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn eine Barzahlung des Arbeitnehmers für die Reise die Aufwendungen des Unternehmers für den Erwerb der Reise nicht übersteigt. <sup>4</sup>Der Abzug der auf den Erwerb der Reise entfallenden Vorsteuer ist in diesen Fällen nach § 25 Abs. 4 UStG ausgeschlossen.
- Wird die Reise nicht gegen Entgelt oder nicht als unentgeltliche Wertabgabe an Betriebsangehörige weitergegeben, sondern im Unternehmen verwendet, z.B. für Dienstreisen von Angestellten, als Kundengeschenk usw., bewirkt der Unternehmer keine Reiseleistung im Sinne des § 25 UStG.

(6) <sup>1</sup>Überlässt ein Reiseveranstalter an seine Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses Reisen unentgeltlich (vgl. Abschnitt 272 Abs. 1), ergibt sich keine Marge, weil sich die **Ausgaben** nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG mit den Aufwendungen des Reiseveranstalters für die Reise decken. <sup>2</sup>**Das Gleiche gilt, wenn eine Zuzahlung des Arbeitnehmers für die Reise die Aufwendungen des Unternehmers nicht übersteigt.** <sup>3</sup>Ein Vorsteuerabzug für die Reisevorleistungen entfällt nach § 25 Abs. 4 UStG.

(7) <sup>1</sup>Durch die Erleichterungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG wird die Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen nicht berührt. <sup>2</sup>Soweit in diesen Fällen die Höhe der Marge für die im Voranmeldungszeitraum bewirkten Umsätze noch nicht feststeht, bestehen keine Bedenken, dass der Unternehmer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung als Bemessungsgrundlage geschätzte Beträge zu Grunde legt, die anhand der Kalkulation oder nach Erfahrungssätzen der Vorjahre zu ermitteln sind. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt in den Fällen, in denen der Unternehmer zwar die Marge für jede einzelne Leistung ermittelt, ihm aber am Ende des Voranmeldezeitraums die Höhe der Reisevorleistung für die in diesem Zeitraum bewirkten Leistungen noch nicht bekannt ist. <sup>4</sup>Es muss dabei gewährleistet sein, dass sich nach endgültiger Feststellung der Bemessungsgrundlage nicht regelmäßig höhere Abschlusszahlungen ergeben.

### 275. Vorsteuerabzug bei Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind die Umsatzsteuerbeträge, die auf Reisevorleistungen entfallen, auf Leistungen Dritter also, die den Reisenden unmittelbar zugute kommen. <sup>2</sup>Umsatzsteuerbeträge, die dem Unternehmer für andere für sein Unternehmen ausgeführte Leistungen in Rechnung gestellt werden, sind dagegen unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuern abziehbar. <sup>3</sup>Hierzu gehören z.B. Vorsteuerbeträge, die beim Erwerb von Einrichtungsgegenständen, Büromaschinen und Büromaterial anfallen. <sup>4</sup>Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer auch zu, wenn die empfangene Leistung zwar mit der Reise unmittelbar zusammenhängt, aber dem Reisenden lediglich mittelbar zu Gute kommt (vgl. hierzu Abschnitt 272 Abs. 9 Satz 3 Nr. 1 und 2).

(2) <sup>1</sup>Die Berechtigung zum Vorsteuerabzug entfällt nur insoweit, als der Unternehmer Reiseleistungen bewirkt, die nach § 25 UStG der Besteuerung unterliegen. <sup>2</sup>Allerdings kommt es nicht darauf an, ob der Unternehmer für die steuerpflichtigen Reiseleistungen tatsächlich Umsatzsteuer zu entrichten hat. <sup>3</sup>Nicht beansprucht werden kann der Vorsteuerabzug deshalb auch in den Fällen, in denen es für die Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG an einer Bemessungsgrundlage (§ 25 Abs. 3 UStG) fehlt. <sup>4</sup>Eine Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG ergibt sich dann nicht, wenn die vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge genau so hoch sind wie der vom Leistungsempfänger für die Reiseleistung gezahlte Betrag oder wenn die Beträge für Reisevorleistungen den vom Leistungsempfänger gezahlten Betrag übersteigen (vgl. Abschnitt 274 Abs. 5 Nr. 1 und Abs. 6). <sup>5</sup>Ausgeschlossen ist der Vorsteuerabzug folglich insbesondere auch bei „Incentive-Reisen“ (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 Beispiel 3 und Abschnitt 274 Abs. 5), die der Unternehmer erwirbt und Arbeitnehmern entweder ohne Aufschlag weiterberechnet oder als unentgeltliche Wertabgabe überlässt.

(3) <sup>1</sup>Der Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 25 Abs. 4 Satz 1 UStG gilt u.a. auch für im Ausland ansässige Reiseveranstalter sowie bei im Ausland befindlichen Betriebsstätten eines im Inland ansässigen Reiseveranstalters. <sup>2</sup>Ein im Ausland ansässiger Reiseveranstalter, der im Inland Reisevorleistungen in Anspruch nimmt, kann deshalb die ihm für diese Reisevorleistungen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. <sup>3</sup>Ebenso wenig kann eine Vergütung dieser Umsatzsteuer in dem besonderen Verfahren nach § 18 Abs. 9 UStG, §§ 59 bis 61 UStDV begehrt werden. <sup>4</sup>Der im Inland ansässige Reiseveranstalter, der im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, ist auch insoweit nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, als dieser Betriebsstätte für die von ihr in Anspruch genommenen Reisevorleistungen Umsatzsteuer in Rechnung gestellt worden ist.

(4) <sup>1</sup>Der Vorsteuerabzug ist nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchstabe a UStG nicht ausgeschlossen, wenn die Reiseleistung nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfrei ist. <sup>2</sup>Das Gleiche gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Buchstabe a UStG für Reiseleistungen im Ausland, die im Inland nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfrei wären. <sup>3</sup>Durch diese Regelung wird sichergestellt, dass der Unternehmer den Vorsteuerabzug für alle empfangenen Leistungen beanspruchen kann, die wirtschaftlich den nach § 25 Abs. 2 UStG steuerfreien oder entsprechenden nicht steuerbaren Reiseleistungen ganz oder teilweise zuzurechnen sind, z.B. die Vermittlung einer Pauschalreise durch einen anderen Unternehmer oder die Lieferung von Reiseprospekten und Katalogen an den Unternehmer. <sup>4</sup>Für die in § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG bezeichneten Reisevorleistungen entfällt der Vorsteuerabzug, denn diese Leistungen unterliegen im Inland nicht der Besteuerung.

(5) <sup>1</sup>Vermitteln inländische Reisebüros für Reiseveranstalter gegen eine einheitlich vom Reisepreis berechnete Provision Reiseleistungen, bei denen der Reiseveranstalter Eigenleistungen in Form von grenzüberschreitenden Personenbeförderungsleistungen ausführt, können die Reisebüros sowohl steuerpflichtige als auch nicht steuerbare bzw. steuerfreie Vermittlungsleistungen erbringen. <sup>2</sup>Zum Vorsteuerabzug der Reiseveranstalter bei Personenbeförderungsleistungen mit Flugzeugen vgl. BMF-Schreiben vom 22. 3. 2000, BStBl I S. 458, bzw. mit Omnibussen vgl. BMF-Schreiben vom 7. 12. 2000, BStBl 2001 I S. 98.

### 276. Aufzeichnungspflichten bei Reiseleistungen

(1) <sup>1</sup>Unternehmer, die nicht nur Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG ausführen, müssen die Aufzeichnungen für diese Leistungen und für die übrigen Umsätze gegeneinander abgrenzen. <sup>2</sup>Zu den übrigen Umsätzen zählen insbesondere auch die Reiseleistungen, auf die § 25 UStG nicht anzuwenden ist, z.B. Reiseleistungen, die für das Unternehmen des Leistungsempfängers bestimmt sind, und Reiseleistungen, die der Unternehmer mit eigenen Mitteln erbringt (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 und 8).

(2) <sup>1</sup>Die Aufzeichnungspflicht des Unternehmers erstreckt sich nicht nur auf die umsatzsteuerpflichtigen Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG, sondern umfasst auch die nach § 25 Abs. 2 UStG umsatzsteuerfreien Reiseleistungen. <sup>2</sup>Führt der Unternehmer sowohl umsatzsteuerpflichtige als auch umsatzsteuerfreie Reiseleistungen aus, muss aus seinen Aufzeichnungen nach § 25 Abs. 5 Nr. 4 UStG hervorgehen, welche Leistungen steuerpflichtig und welche steuerfrei sind. <sup>3</sup>Dazu ist es erforderlich, dass entweder in den Aufzeichnungen die steuerpflichtigen und die steuerfreien Reiseleistungen voneinander abgegrenzt oder die steuerpflichtigen Reiseleistungen getrennt von den steuerfreien aufzeichnet werden.

(3) <sup>1</sup>Im Einzelnen ist nach § 25 Abs. 5 UStG über die Reiseleistungen Folgendes aufzuzeichnen:

1. der Betrag, den der Leistungsempfänger für die Leistungen aufwendet,
2. die Beträge, die der Unternehmer für Reisevorleistungen aufwendet, und
3. die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG.

<sup>2</sup>Der Unternehmer muss zwar die Bemessungsgrundlage nach § 25 Abs. 3 UStG errechnen. <sup>3</sup>Die Berechnungen selbst braucht er aber nicht aufzuzeichnen und aufzubewahren.

Aufzeichnung der von den Leistungsempfängern für Reiseleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 1 UStG)

(4) <sup>1</sup>Aufgezeichnet werden müssen die für Reiseleistungen vereinbarten – berechneten – Preise einschließlich der Umsatzsteuer. <sup>2</sup>Ändert sich der vereinbarte Preis nachträglich, hat der Unternehmer auch den Betrag der jeweiligen Preisminderung oder Preiserhöhung aufzuzeichnen.

(5) <sup>1</sup>Der Unternehmer muss grundsätzlich den Preis für jede einzelne Reiseleistung aufzeichnen. <sup>2</sup>Das gilt auch dann, wenn nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG die Bemessungsgrundlage statt für die einzelne Leistung für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum erbrachten Reiseleistungen insgesamt ermittelt wird. <sup>3</sup>Führt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger mehrere Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG aus, braucht er nur den Gesamtpreis für diese Reiseleistungen aufzuzeichnen.

(6) <sup>1</sup>Soweit der Unternehmer gemischte Reiseleistungen (vgl. Abschnitt 272 Abs. 11) ausführt, bei denen er einen Teil der Leistungen mit eigenen Mitteln erbringt, muss aus den Aufzeichnungen hervorgehen, auf welchen Umsatz § 25 UStG anzuwenden ist und welcher Umsatz nach den allgemeinen Vorschriften des UStG zu versteuern ist. <sup>2</sup>Dazu sind neben dem für die Reise berechneten Gesamtpreis der auf die Reiseleistung nach § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG entfallende Preisanteil und der anteilige Preis oder das Entgelt für die mit eigenen Mitteln des Unternehmens erbrachten Leistungen aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG die Bemessungsgrundlage für Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen insgesamt, können die Gesamtbeträge der Preisanteile für Reiseleistungen im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG und der Preisanteile bzw. Entgelte, die auf die mit eigenen Mitteln erbrachten Leistungen entfallen, errechnet und aufgezeichnet werden.

Aufzeichnung der vom Unternehmer für Reisevorleistungen aufgewendeten Beträge (§ 25 Abs. 5 Nr. 2 UStG)

(7) <sup>1</sup>Grundsätzlich sind die für Reisevorleistungen vereinbarten – berechneten – Preise einschließlich der Umsatzsteuer aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Ändern sich die Preise für Reisevorleistungen nachträglich, ist dies in den Aufzeichnungen festzuhalten.

(8) <sup>1</sup>Aufgezeichnet werden müssen auch die Preise für die in § 25 Abs. 2 Satz 1 UStG aufgeführten Reisevorleistungen, die zur Steuerbefreiung der betreffenden Reiseleistungen führen. <sup>2</sup>Nimmt der Unternehmer neben Reisevorleistungen, die eine Steuerbefreiung der jeweiligen Reiseleistung nach sich ziehen, auch andere Reisevorleistungen in Anspruch, sind die beiden Gruppen von Reisevorleistungen in den Aufzeichnungen deutlich voneinander abzugrenzen.

(9) <sup>1</sup>Aus den Aufzeichnungen des Unternehmers muss grundsätzlich hervorgehen, für welche Reiseleistung die einzelne Reisevorleistung in Anspruch genommen worden ist. <sup>2</sup>Hat der Unternehmer die in Anspruch genommene Reisevorleistung für mehrere Reiseleistungen verwendet, ist in den Aufzeichnungen außer dem Gesamtpreis anzugeben, welche Teilbeträge davon auf die einzelnen Reiseleistungen entfallen. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn der Unternehmer eine Rechnung erhält, in der ihm mehrere Reisevorleistungen berechnet werden.

(10) <sup>1</sup>Ermittelt der Unternehmer nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG für bestimmte Gruppen von Reiseleistungen oder für die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen die Bemessungsgrundlage insgesamt, entfällt die Verpflichtung, in den Aufzeichnungen die Reisevorleistungen ganz oder anteilig den einzelnen Reiseleistungen zuzuordnen. <sup>2</sup>Aus den Aufzeichnungen des Unternehmers muss in diesen Fällen lediglich zu ersehen sein, dass die

Reisevorleistungen für eine bestimmte Gruppe von Reiseleistungen oder die in einem Besteuerungszeitraum ausgeführten Reiseleistungen in Anspruch genommen worden sind.

Aufzeichnung der Bemessungsgrundlage für Reiseleistungen (§ 25 Abs. 5 Nr. 3 UStG)

(11) <sup>1</sup>Aufgezeichnet werden müssen sowohl die Bemessungsgrundlagen für umsatzsteuerpflichtige Reiseleistungen als auch die Bemessungsgrundlagen für umsatzsteuerfreie Reiseleistungen. <sup>2</sup>Ist nach § 25 Abs. 2 UStG nur ein Teil einer Reiseleistung umsatzsteuerfrei, muss aus den Aufzeichnungen des Unternehmers hervorgehen, wie hoch die Bemessungsgrundlage für diesen Teil der Reiseleistung ist und welcher Betrag als Bemessungsgrundlage auf den umsatzsteuerpflichtigen Teil der Reiseleistung entfällt.

(12) <sup>1</sup>Grundsätzlich ist die Bemessungsgrundlage für jede einzelne Reiseleistung oder für den jeweiligen Teil einer Reiseleistung aufzuzeichnen. <sup>2</sup>Führt der Unternehmer an einen Leistungsempfänger mehrere Reiseleistungen aus, braucht er nur den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlage für diese Reiseleistungen aufzuzeichnen. <sup>3</sup>Unternehmer, die nach § 25 Abs. 3 Satz 3 UStG verfahren, haben lediglich die Gesamtbemessungsgrundlagen für die jeweiligen Gruppen von Reiseleistungen oder den Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für die innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Reiseleistungen aufzuzeichnen.

(13) <sup>1</sup>Ändert sich die Bemessungsgrundlage für eine Reiseleistung nachträglich, muss in den Aufzeichnungen angegeben werden, um welchen Betrag sich die Bemessungsgrundlage verringert oder erhöht hat. <sup>2</sup>Der Betrag der berichtigten Bemessungsgrundlage braucht nicht aufgezeichnet zu werden.

Zu § 25a UStG

### 276a. Differenzbesteuerung

Anwendungsbereich

(1) <sup>1</sup>§ 25a UStG enthält eine Sonderregelung für die Besteuerung der Lieferungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG von beweglichen körperlichen Gegenständen einschließlich Kunstgegenständen, Sammlungsstücken und Antiquitäten, sofern für diese Gegenstände kein Recht zum Vorsteuerabzug bestand. <sup>2</sup>Sie werden nachfolgend als Gebrauchtgegenstände bezeichnet, weil sie nach der Verkehrsauffassung bereits „gebraucht“ sind. <sup>3</sup>Edelsteine und Edelmetalle sind nach § 25a Abs. 1 Nr. 3 UStG von der Differenzbesteuerung ausgenommen. <sup>4</sup>Edelsteine im Sinne der Vorschrift sind rohe oder bearbeitete Diamanten (Position 7102 Zolltarif) sowie andere Edelsteine (z.B. Rubine, Saphire, Smaragde) und Schmucksteine (Position 7103 Zolltarif). <sup>5</sup>Synthetische und rekonstituierte **Edelsteine oder Schmucksteine** (Position 7104 Zolltarif) rechnen nicht dazu. <sup>6</sup>Edelmetalle im Sinne der Vorschrift sind Silber (aus Positionen 7106 und 7112 Zolltarif), Gold (aus Positionen 7108 und 7112 Zolltarif) und Platin einschließlich Iridium, Osmium, Palladium, Rhodium und Ruthenium (aus Positionen 7110 und 7112 Zolltarif). <sup>7</sup>Edelmetalllegierungen und -plattierungen gehören grundsätzlich nicht dazu. <sup>8</sup>Aus Edelsteinen oder Edelmetallen hergestellte Gegenstände (z.B. Schmuckwaren, Gold- und Silberschmiedewaren) fallen nicht unter die Ausnahmeregelung.

(2) <sup>1</sup>Der Anwendungsbereich der Differenzbesteuerung ist auf Wiederverkäufer beschränkt. <sup>2</sup>Als Wiederverkäufer gelten Unternehmer, die im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit üblicherweise Gebrauchtgegenstände erwerben und sie **danach**, gegebenenfalls nach Instandsetzung, im eigenen Namen wieder verkaufen (gewerbsmäßige Händler), und die Veranstalter öffentlicher Versteigerungen, die Gebrauchtgegenstände im eigenen Namen und auf eigene oder fremde Rechnung versteigern (**vgl. BFH-Urteil vom 2. 3. 2006, V R 35/04, BStBI II S. 675**). <sup>3</sup>Der An- und Verkauf der Gebrauchtgegenstände kann auf einen Teil- oder Nebenbereich des Unternehmens beschränkt sein.

Beispiel:

<sup>1</sup>Ein Kreditinstitut veräußert die von Privatpersonen sicherungsübereigneten Gebrauchtgegenstände. <sup>2</sup>Der Verkauf der Gegenstände unterliegt der Differenzbesteuerung. <sup>3</sup>Das Kreditinstitut ist insoweit als Wiederverkäufer anzusehen.

(3) <sup>1</sup>Der Ort der Lieferung der Gegenstände an den Wiederverkäufer muss im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet liegen. <sup>2</sup>Wird ein Gegenstand im Drittlandsgebiet erworben und in das Inland eingeführt, unterliegt die **spätere** Lieferung des Gegenstands nur unter den Voraussetzungen des § 25a Abs. 2 UStG der Differenzbesteuerung.

(4) <sup>1</sup>Der Unternehmer muss die Gegenstände für sein Unternehmen erworben haben. <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Wiederverkäufer Gegenstände aus seinem Privatvermögen in das Unternehmen eingelegt hat. <sup>3</sup>Der Wiederverkäufer kann die Differenzbesteuerung auch bei der Veräußerung von Gegenständen des Anlagevermögens anwenden, unabhängig davon, ob er mit diesen Gegenständen gewerbsmäßig handelt. <sup>4</sup>Wird aus mehreren Einzelgegenständen, die jeweils für sich die Voraussetzungen der Differenzbesteuerung erfüllen, ein einheitlicher Gegenstand hergestellt oder zusammengestellt, unterliegt die anschließende Lieferung dieses „neuen“ Gegenstands nicht der Differenzbesteuerung. <sup>5</sup>Das gilt auch, wenn von einem erworbenen Gebrauchsgegenstand anschließend lediglich einzelne Teile geliefert werden (z.B. beim Ausschachten eines Pkw).

(5) <sup>1</sup>Die Differenzbesteuerung setzt nach § 25a Abs. 1 Nr. 2 UStG ferner voraus, dass für die Lieferung des Gegenstands an den Wiederverkäufer Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet nicht geschuldet oder nach § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben oder die Differenzbesteuerung im Gemeinschaftsgebiet vorgenommen wurde. <sup>2</sup>Der Wiederverkäufer kann die Regelung danach anwenden, wenn er den Gegenstand im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben hat von

1. einer Privatperson oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, die nicht Unternehmer ist,
2. einem Unternehmer aus dessen nichtunternehmerischen Bereich,
3. einem Unternehmer, der mit seiner Lieferung des Gegenstands unter eine Steuerbefreiung fällt, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führt,
4. einem Kleinunternehmer, der nach dem Recht des für die Besteuerung zuständigen Mitgliedstaates von der Steuer befreit oder auf andere Weise von der Besteuerung ausgenommen ist, oder
5. <sup>1</sup>einem anderen Wiederverkäufer, der auf die Lieferung ebenfalls die Differenzbesteuerung angewendet hat. <sup>2</sup>Die Differenzbesteuerung ist hiernach auch bei Verkäufen von Händler an Händler möglich.

<sup>3</sup>Der Erwerb eines Gegenstands von einem Land- und Forstwirt, der auf die Umsätze aus seinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb die Durchschnittssatzbesteuerung des § 24 UStG anwendet, erfüllt nicht die Voraussetzung des § 25a Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a UStG. <sup>4</sup>Von der Differenzbesteuerung sind Gebrauchsgegenstände ausgenommen, die im übrigen Gemeinschaftsgebiet erworben worden sind, sofern der Lieferer dort die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen angewendet hat (§ 25a Abs. 7 Nr. 1 Buchstabe a UStG).

(6) <sup>1</sup>Der Wiederverkäufer kann mit Beginn des Kalenderjahres, in dem er eine entsprechende Erklärung abgibt, die Differenzbesteuerung auch anwenden, wenn er

1. Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten selbst eingeführt hat oder
2. Kunstgegenstände vom Künstler selbst oder von einem anderen Unternehmer, der kein Wiederverkäufer ist, erworben hat und dafür Umsatzsteuer geschuldet wurde.

<sup>2</sup>Dabei kann die Differenzbesteuerung auf einzelne Gruppen dieser Gegenstände („Kunstgegenstände“ oder „Sammlungsstücke“ oder „Antiquitäten“) beschränkt werden. <sup>3</sup>Die Begriffe Kunstgegenstände und Sammlungsstücke sind nach den gleichen Merkmalen wie für Zwecke der Steuerermäßigung nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG abzugrenzen (vgl. Nummern 53 und 54 sowie Nummer 49 Buchstabe f der Anlage 2 des UStG). <sup>4</sup>Antiquitäten sind andere Gegenstände als Kunstgegenstände und Sammlungsstücke, die mehr als 100 Jahre alt sind (Position 9706 00 00 Zolltarif).

(7) <sup>1</sup>Die Differenzbesteuerung für die in Absatz 6 bezeichneten Gegenstände ist von einer formlosen Erklärung abhängig, die spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen ist. <sup>2</sup>In der Erklärung müssen die Gegenstände bezeichnet werden, auf die sich die Differenzbesteuerung erstreckt. <sup>3</sup>An die Erklärung ist der Wiederverkäufer für mindestens zwei Kalenderjahre gebunden. <sup>4</sup>Soweit der Wiederverkäufer die Differenzbesteuerung anwendet, ist er abweichend von § 15 Abs. 1 UStG nicht berechtigt, die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer, die gesondert ausgewiesene Steuer oder die nach § 13b Abs. 2 UStG geschuldete Steuer für die an ihn ausgeführte Lieferung als Vorsteuer abzuziehen.

#### Bemessungsgrundlage

(8) <sup>1</sup>Wird ein Gebrauchsgegenstand durch den Wiederverkäufer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG geliefert, ist als Bemessungsgrundlage der Betrag anzusetzen, um den der Verkaufspreis den Einkaufspreis für den Gegenstand übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. <sup>2</sup>Nebenkosten, die nach dem Erwerb des Gegenstands angefallen, also nicht im Einkaufspreis enthalten sind, z.B. Reparaturkosten, mindern nicht die Bemessungsgrundlage. <sup>3</sup>Soweit

selbst eingeführte Kunstgegenstände, Sammlungsstücke oder Antiquitäten nach § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG in die Differenzbesteuerung einbezogen werden, gilt als Einkaufspreis der nach den Vorschriften über den Zollwert ermittelte Wert des eingeführten Gegenstands zuzüglich der Einfuhrumsatzsteuer.<sup>4</sup> Im Fall des § 25a Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UStG schließt der Einkaufspreis die vom Lieferer in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ein.

(9)<sup>1</sup> Lieferungen, für die die Mindestbemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 5 UStG) anzusetzen ist, und Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG werden nach dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Einkaufspreis und dem Einkaufspreis zuzüglich der Nebenkosten für den Gegenstand zum Zeitpunkt des Umsatzes (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG) – abzüglich Umsatzsteuer – bemessen.<sup>2</sup> Bei den vorbezeichneten Lieferungen kommt eine Differenzbesteuerung im Normalfall allerdings im Hinblick auf § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG nicht in Betracht, weil diese Vorschrift die Berechtigung zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug voraussetzt.

(10)<sup>1</sup> Nimmt ein Wiederverkäufer beim Verkauf eines Neugegenstands einen Gebrauchtgegenstand in Zahlung und leistet der Käufer in Höhe der Differenz eine Zuzahlung, ist im Rahmen der Differenzbesteuerung als Einkaufspreis nach § 25a Abs. 3 UStG der tatsächliche Wert des Gebrauchtgegenstands anzusetzen.<sup>2</sup> Dies ist der Wert, der bei der Ermittlung des Entgelts für den Kauf des neuen Gegenstands tatsächlich zu Grunde gelegt wird.<sup>3</sup> Bei der Inzahlungnahme von Gebrauchtfahrzeugen in der Kraftfahrzeugwirtschaft ist grundsätzlich nach Abschnitt 153 Abs. 4 zu verfahren.<sup>4</sup> Wenn jedoch die Höhe der Entgeltsminderung nicht nachgewiesen und das Neuwagenentgelt nicht um einen „verdeckten Preisnachlass“ gemindert wird, kann im Rahmen der Differenzbesteuerung der Betrag als Einkaufspreis für das Gebrauchtfahrzeug angesetzt werden, mit dem dieses in Zahlung genommen, d.h. auf den Neuwagenpreis angerechnet wird.

Beispiel:

<sup>1</sup> Der Verkaufspreis eines fabrikneuen Kraftwagens beträgt **23 800 € (20 000 € + 3 800 € Umsatzsteuer)**.<sup>2</sup> Im Kaufvertrag zwischen dem Kraftfahrzeughändler und dem Kunden (Nichtunternehmer) wird vereinbart, dass

- der Händler ein Gebrauchtfahrzeug des Kunden mit 8 500 € in Zahlung nimmt und
- der Kunde den Restbetrag von **15 300 €** in bar bezahlt.

<sup>3</sup> Der Kraftfahrzeughändler verkauft das Gebrauchtfahrzeug nach einem Monat für 10 000 € an einen Nichtunternehmer im Inland.

#### 1. Berücksichtigung des verdeckten Preisnachlasses

##### a) Ermittlung des tatsächlichen Werts des Gebrauchtfahrzeugs nach Abschnitt 153 Abs. 4:

Verkaufserlös für das Gebrauchtfahrzeug	10 000,— €
./. Reparaturkosten	500,— €
./. Verkaufskosten (pauschal 15 % von 10 000 €)	1 500,— €
tatsächlicher Wert des Gebrauchtfahrzeugs	8 000,— €
verdeckter Preisnachlass	500,— €

##### b) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Neufahrzeugs:

Barzahlung des Kunden	<b>15 300,— €</b>
+ tatsächlicher Wert des Gebrauchtfahrzeugs	8 000,— €
	<b>23 300,— €</b>
./. darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz 19 %)	<b>3 720,17 €</b>
Bemessungsgrundlage	<b>19 579,83 €</b>

##### c) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtfahrzeugs nach § 25a Abs. 3 Satz 1 UStG:

Verkaufspreis	10 000,— €
---------------	------------

./tatsächlicher Wert des Gebrauchtfahrzeugs (= Einkaufspreis im Sinne des § 25a Abs. 3 UStG)	8 000,— €
Differenz	2 000,— €
./darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19 %</b> )	<b>319,33 €</b>
Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung	<b>1 680,67 €</b>
2. Nichtberücksichtigung des verdeckten Preisnachlasses	
a) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Neufahrzeugs:	
Barzahlung des Kunden	<b>15 300,— €</b>
+ Anrechnungswert des Gebrauchtfahrzeugs	8 500,— €
	<b>23 800,— €</b>
./darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19 %</b> )	<b>3 800,— €</b>
Bemessungsgrundlage	<b>20 000,— €</b>
b) Bemessungsgrundlage für den Verkauf des Gebrauchtfahrzeugs nach § 25a Abs. 3 <b>Satz 1</b> UStG:	
Verkaufspreis	10 000,— €
./Anrechnungswert des Gebrauchtfahrzeugs	8 500,— €
Differenz	1 500,— €
./darin enthaltene Umsatzsteuer (Steuersatz <b>19 %</b> )	<b>239,50 €</b>
Bemessungsgrundlage für die Differenzbesteuerung	<b>1 260,50 €</b>

<sup>4</sup>Die Summe der Bemessungsgrundlagen beträgt in beiden Fällen **21 260,50 €**.

(11) <sup>1</sup>Die Bemessungsgrundlage ist vorbehaltlich des Absatzes 12 für jeden Gegenstand einzeln zu ermitteln (Einzeldifferenz). <sup>2</sup>Ein positiver Unterschiedsbetrag zwischen dem Verkaufspreis – oder dem an seine Stelle tretenden Wert – und dem Einkaufspreis eines Gegenstands kann für die Berechnung der zu entrichtenden Steuer nicht mit einer negativen Einzeldifferenz aus dem Umsatz eines anderen Gegenstands oder einer negativen Gesamtdifferenz (vgl. Absatz 12) verrechnet werden. <sup>3</sup>Bei einem negativen Unterschiedsbetrag beträgt die Bemessungsgrundlage 0 €, dieser Unterschiedsbetrag kann auch in späteren Besteuerungszeiträumen nicht berücksichtigt werden. <sup>4</sup>Wird ein Gegenstand nicht im Jahr der Anschaffung veräußert, entnommen oder zugewendet, ist der noch nicht berücksichtigte Einkaufspreis im Jahr der tatsächlichen Veräußerung, Entnahme oder Zuwendung in die Berechnung der Einzeldifferenz einzubeziehen.

(12) <sup>1</sup>Bei Gegenständen, deren Einkaufspreis den Betrag von 500 € nicht übersteigt, kann die Bemessungsgrundlage anstatt nach der Einzeldifferenz nach der Gesamtdifferenz ermittelt werden. <sup>2</sup>Die Gesamtdifferenz ist der Betrag, um den die Summe der Verkaufspreise und der Werte nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG die Summe der Einkaufspreise – jeweils bezogen auf den Besteuerungszeitraum – übersteigt; die in dem Unterschiedsbetrag enthaltene Umsatzsteuer ist herauszurechnen. <sup>3</sup>Für die Ermittlung der Verkaufs- und Einkaufspreise sind die Absätze 8 bis 10 entsprechend anzuwenden. <sup>4</sup>Kann ein Gegenstand endgültig nicht mehr veräußert, entnommen oder zugewendet werden (z.B. wegen Diebstahl oder Untergang), ist die Summe der Einkaufspreise entsprechend zu mindern. <sup>5</sup>Die Voraussetzungen für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz müssen grundsätzlich für jeden einzelnen Gegenstand erfüllt sein. <sup>6</sup>Wendet der Wiederverkäufer für eine Mehrheit von Gegenständen oder für Sachgesamtheiten einen Gesamteinkaufspreis auf (z.B. beim Kauf von Sammlungen oder Nachlässen) und werden die Gegenstände üblicherweise später einzeln verkauft, kann wie folgt verfahren werden:



1. Beträgt der Gesamteinkaufspreis bis zu 500 €, kann aus Vereinfachungsgründen von der Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.
2. <sup>1</sup>Übersteigt der Gesamteinkaufspreis den Betrag von 500 €, ist der auf die einzelnen Gegenstände entfallende Einkaufspreis grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung zu ermitteln. <sup>2</sup>Die Schätzung kann auf wertbestimmende Einzelgegenstände solange beschränkt werden, bis der Gesamtbetrag für die restlichen Gegenstände 500 € oder weniger beträgt.

Beispiel:

<sup>1</sup>Der Antiquitätenhändler A kauft eine Wohnungseinrichtung für 3 000 €. <sup>2</sup>Dabei ist er insbesondere an einer antiken Truhe (geschätzter anteiliger Einkaufspreis 1 500 €) und einem Weichholzschränk (Schätzpreis 800 €) interessiert. <sup>3</sup>Die restlichen Einrichtungsgegenstände, zu denen ein Fernsehgerät (Schätzpreis 250 €) gehört, will er an einen Trödelhändler verkaufen.

<sup>4</sup>A muss beim Weiterverkauf der Truhe und des Weichholzschränks die Bemessungsgrundlage nach der Einzeldifferenz ermitteln. <sup>5</sup>Das Fernsehgerät hat er den Gegenständen zuzuordnen, für die die Bemessungsgrundlage nach der Gesamtdifferenz ermittelt wird. <sup>6</sup>Das Gleiche gilt für die restlichen Einrichtungsgegenstände. <sup>7</sup>Da ihr Anteil am Gesamtpreis 450 € beträgt, kann von einer Ermittlung der auf die einzelnen Gegenstände entfallenden Einkaufspreise abgesehen werden.

(13) <sup>1</sup>Die Gesamtdifferenz kann nur einheitlich für die gesamten innerhalb eines Besteuerungszeitraums ausgeführten Umsätze ermittelt werden, die sich auf Gegenstände mit Einkaufspreisen bis zu 500 € beziehen. <sup>2</sup>Es ist nicht zulässig, die Gesamtdifferenz innerhalb dieser Preisgruppe auf bestimmte Arten von Gegenständen zu beschränken. <sup>3</sup>Für Gegenstände, deren Einkaufspreis 500 € übersteigt, ist daneben die Ermittlung nach der Einzeldifferenz vorzunehmen. <sup>4</sup>Die positive Gesamtdifferenz eines Besteuerungszeitraums kann nicht mit einer negativen Einzeldifferenz verrechnet werden. <sup>5</sup>Ist die Gesamtdifferenz eines Besteuerungszeitraums negativ, beträgt die Bemessungsgrundlage 0 €, der negative Betrag kann nicht in späteren Besteuerungszeiträumen berücksichtigt werden. <sup>6</sup>Bei der Berechnung der Besteuerungsgrundlagen für die einzelnen Voranmeldungszeiträume ist entsprechend zu verfahren. <sup>7</sup>Allerdings können innerhalb desselben Besteuerungszeitraums negative mit positiven Gesamtdifferenzen einzelner Voranmeldungszeiträume verrechnet werden.

(14) Ein Wechsel von der Ermittlung nach der Einzeldifferenz zur Ermittlung nach der Gesamtdifferenz und umgekehrt ist nur zu Beginn eines Kalenderjahres zulässig.

#### Steuersatz, Steuerbefreiungen

(15) <sup>1</sup>Bei der Differenzbesteuerung ist die Steuer stets mit dem allgemeinen Steuersatz zu berechnen. <sup>2</sup>Dies gilt auch für solche Gegenstände, für die bei der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften der ermäßigte Steuersatz in Betracht käme (z.B. Kunstgegenstände und Sammlungsstücke). <sup>3</sup>Wird auf eine Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet die Differenzbesteuerung angewendet, ist die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen ausgeschlossen. <sup>4</sup>Die übrigen Steuerbefreiungen des § 4 UStG bleiben unberührt.

#### Verbot des offenen Steuerausweises, Aufzeichnungspflichten

(16) <sup>1</sup>Das Verbot des gesonderten Ausweises der Steuer in einer Rechnung gilt auch dann, wenn der Wiederverkäufer einen Gebrauchsgegenstand an einen anderen Unternehmer liefert, der eine gesondert ausgewiesene Steuer aus dem Erwerb dieses Gegenstands als Vorsteuer abziehen könnte. <sup>2</sup>Liegen die Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung vor und weist ein Wiederverkäufer für die Lieferung eines Gebrauchsgegenstands – entgegen der Regelung in **§ 14a Abs. 6 Satz 2 UStG** – die auf die Differenz entfallende Steuer gesondert aus, schuldet er die gesondert ausgewiesene Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG. <sup>3</sup>Zusätzlich zu dieser Steuer schuldet er für die Lieferung des Gegenstands die Steuer nach § 25a UStG.

(17) <sup>1</sup>Der Wiederverkäufer, der Umsätze von Gebrauchsgegenständen nach § 25a UStG versteuert, hat für jeden Gegenstand getrennt den Verkaufspreis oder den Wert nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG, den Einkaufspreis und die Bemessungsgrundlage aufzuzeichnen (§ 25a Abs. 6 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Aus Vereinfachungsgründen kann er in den Fällen, in denen lediglich ein Gesamteinkaufspreis für mehrere Gegenstände vorliegt, den Gesamteinkaufspreis aufzeichnen,

1. wenn dieser den Betrag von 500 € insgesamt nicht übersteigt oder
2. soweit er nach Abzug der Einkaufspreise einzelner Gegenstände den Betrag von 500 € nicht übersteigt.

<sup>3</sup>Die besonderen Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn sich die aufzeichnungspflichtigen Angaben aus den Buchführungsunterlagen entnehmen lassen. <sup>4</sup>Der Wiederverkäufer hat die Aufzeichnungen für die Differenzbesteuerung getrennt von den übrigen Aufzeichnungen zu führen.

#### Besonderheiten im innergemeinschaftlichen Warenverkehr

(18) <sup>1</sup>Die Differenzbesteuerung kann vorbehaltlich des Absatzes 19 auch auf Lieferungen vom Inland in das übrige Gemeinschaftsgebiet angewendet werden. <sup>2</sup>Sie ist in diesem Fall stets im Inland vorzunehmen; die Regelung des § 3c UStG und die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen im Sinne von § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG finden keine Anwendung.

(19) <sup>1</sup>Die Differenzbesteuerung ist ausgeschlossen, wenn der Wiederverkäufer ein neues Fahrzeug im Sinne von § 1b Abs. 2 und 3 UStG in das übrige Gemeinschaftsgebiet liefert. <sup>2</sup>Die Lieferung ist im Inland unter den Voraussetzungen des § 4 Nr. 1 Buchstabe b, § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei. <sup>3</sup>Der Erwerber des neuen Fahrzeugs hat im Übrigen Gemeinschaftsgebiet einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern.

(20) Wird bei der Lieferung eines Gegenstands vom übrigen Gemeinschaftsgebiet in das Inland die Differenzbesteuerung im übrigen Gemeinschaftsgebiet angewendet, entfällt eine Erwerbsbesteuerung im Inland.

#### Verzicht auf die Differenzbesteuerung

(21) <sup>1</sup>Ein Verzicht auf die Anwendung der Differenzbesteuerung ist bei jeder einzelnen Lieferung eines Gebrauchtgegenstands möglich. <sup>2</sup>Abschnitt 148 Abs. 3 und 4 ist sinngemäß anzuwenden. <sup>3</sup>Im Fall der Besteuerung nach der Gesamtdifferenz ist ein Verzicht ausgeschlossen. <sup>4</sup>Der Verzicht ist auch für solche Gegenstände möglich, für die der Wiederverkäufer nach § 25a Abs. 2 UStG die Anwendung der Differenzbesteuerung erklärt hat. <sup>5</sup>In diesem Fall kann er die entrichtete Einfuhrumsatzsteuer und die ihm berechnete Umsatzsteuer frühestens in der Voranmeldung als Vorsteuer geltend machen, in der er auch die Steuer für die Lieferung anmeldet. <sup>6</sup>Der Verzicht auf die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 8 UStG hat zur Folge, dass auf die Lieferung die allgemeinen Vorschriften des UStG anzuwenden sind.

### Zu § 25b UStG

#### **276b. Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte**

##### Allgemeines

(1) <sup>1</sup>§ 25b UStG enthält eine Vereinfachungsregelung für die Besteuerung von innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften. <sup>2</sup>Die Vereinfachung besteht darin, dass eine steuerliche Registrierung des mittleren Unternehmers im Bestimmungsland vermieden wird. <sup>3</sup>Bei einem innergemeinschaftlichem Dreiecksgeschäft werden unter Berücksichtigung der allgemeinen Regelungen für Reihengeschäfte (vgl. Abschnitt 31a Abs. 1 bis 11) grundsätzlich folgende Umsätze ausgeführt:

1. eine innergemeinschaftliche Lieferung des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Unternehmers (erster Lieferer) in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG),
2. ein innergemeinschaftlicher Erwerb des mittleren am Dreiecksgeschäft beteiligten Unternehmers (erster Abnehmer) in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet (§ 3d Satz 1 UStG),
3. ein innergemeinschaftlicher Erwerb des ersten Abnehmers in dem Mitgliedstaat, der dem ersten Abnehmer die von ihm verwendete USt-IdNr. erteilt hat (§ 3d Satz 2 UStG) und
4. eine (Inlands-)Lieferung des ersten Abnehmers in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG).

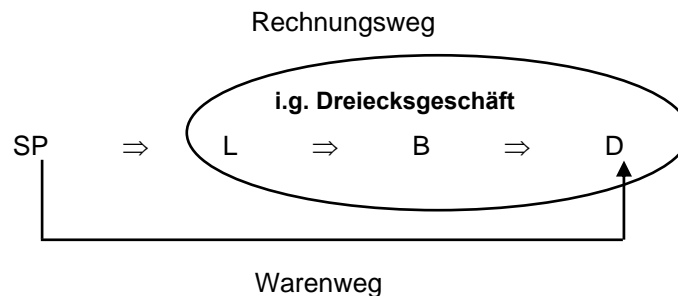
<sup>4</sup>Liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor, wird die Steuerschuld für die (Inlands-)Lieferung unter den Voraussetzungen des § 25b Abs. 2 UStG von dem ersten auf den letzten jeweils am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer übertragen. <sup>5</sup>Im Fall der Übertragung der Steuerschuld gilt zugleich auch der innergemeinschaftliche Erwerb dieses ersten Abnehmers als besteuert (§ 25b Abs. 3 UStG).

## Begriff (§ 25b Abs. 1 UStG)

(2) <sup>1</sup>Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt voraus, dass drei Unternehmer (erster Lieferer, erster Abnehmer und letzter Abnehmer) über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, und dieser Gegenstand unmittelbar vom Ort der Lieferung des ersten Lieferers an den letzten Abnehmer gelangt (§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG). <sup>2</sup>Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft kann auch zwischen drei unmittelbar nacheinander liefernden Unternehmern bei Reihengeschäften mit mehr als drei Beteiligten vorliegen, wenn die drei unmittelbar nacheinander liefernden Unternehmer am Ende der Lieferkette stehen. <sup>3</sup>Der erste Abnehmer in dem Dreiecksgeschäft ist als mittlerer Unternehmer in der Reihe zugleich Abnehmer und Lieferer. <sup>4</sup>Letzte Abnehmer im Dreiecksgeschäft können auch Unternehmer sein, die nur steuerfreie – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte – Umsätze ausführen, sowie Kleinunternehmer und pauschalierende Land- und Forstwirte. <sup>5</sup>Voraussetzung ist, dass sie umsatzsteuerlich in dem Mitgliedstaat erfasst sind, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet. <sup>6</sup>Letzter Abnehmer kann auch eine juristische Person des öffentlichen oder privaten Rechts sein, die nicht Unternehmer ist oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwirbt, wenn sie in dem Mitgliedstaat, in dem die Warenbewegung endet, für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst ist (§ 25b Abs. 1 Satz 2 UStG).

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Deutschland ansässige Unternehmer D bestellt beim in Belgien ansässigen Unternehmer B dort nicht vorrätige Werkzeugteile. <sup>2</sup>B gibt die Bestellung weiter an den in Luxemburg ansässigen Unternehmer L mit der Bitte, sie direkt zu D nach Deutschland auszuliefern. <sup>3</sup>Weil auch L die Werkzeugteile nicht am Lager hat, bestellt er sie beim in Spanien ansässigen Unternehmer SP, der sie weisungsgemäß an D versendet. <sup>4</sup>Alle Unternehmer treten jeweils unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. <sup>5</sup>L weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG versendet hat.

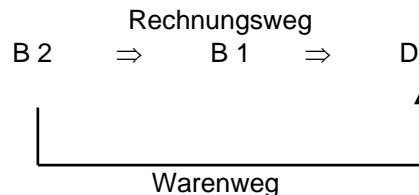


<sup>6</sup>Zwischen SP, L, B und D liegt ein Reihengeschäft vor. <sup>7</sup>Darüber hinaus ist ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG zwischen L, B und D anzunehmen, weil L als erster am Dreiecksgeschäft beteiligter Lieferer den Gegenstand der Lieferungen versendet. <sup>8</sup>Die Versendung ist der ersten Lieferung im Dreiecksgeschäft (L an B) zuzuordnen, da L den Gegenstand als Lieferer im Sinne von § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG versendet hat (vgl. Abschnitt 31a Abs. 7 ff.). <sup>9</sup>Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Versendung). <sup>10</sup>Die Lieferung des L an B ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei. <sup>11</sup>Der Erwerb des Gegenstands unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Deutschland, da die Beförderung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Belgien, da B seine belgische USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG). <sup>12</sup>Die zweite Lieferung im Dreiecksgeschäft (B an D) ist eine ruhende Lieferung. <sup>13</sup>Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Deutschland, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt. <sup>14</sup>SP erbringt eine ruhende Lieferung in Spanien (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG), die nach spanischem Recht zu beurteilen ist.

(3) <sup>1</sup>Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist, dass die hieran beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind (§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG). <sup>2</sup>Die Ansässigkeit in einem dieser Mitgliedstaaten ist nicht erforderlich; maßgeblich ist vielmehr, dass der Unternehmer unter der USt-IdNr. auftritt, die ihm von einem dieser Mitgliedstaaten erteilt worden ist. <sup>3</sup>Treten mehrere der an dem Dreiecksgeschäft beteiligten Unternehmer unter der USt-IdNr. desselben Mitgliedstaates auf, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der in Frankfurt ansässige und umsatzsteuerlich registrierte Unternehmer D bestellt eine dort nicht vorrätige Ware bei dem in Belgien ansässigen Unternehmer B 1. <sup>2</sup>B 1 gibt die Bestellung weiter an den ebenfalls in Belgien ansässigen Großhändler B 2, der die Ware mit eigenem Lkw unmittelbar nach Frankfurt befördert und sie dort an D übergibt. <sup>3</sup>D und B 2 treten jeweils unter der USt-IdNr. ihres Landes auf. <sup>4</sup>B 1 tritt nicht unter seiner belgischen USt-IdNr., sondern unter seiner niederländischen USt-IdNr. auf.



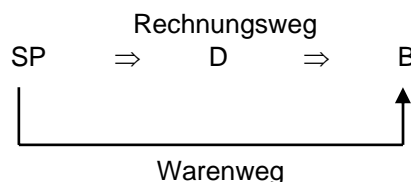
<sup>5</sup>Die Voraussetzung des § 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG für das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts ist erfüllt, da die drei beteiligten Unternehmer in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten (Deutschland, Belgien, Niederlande) für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sind und mit USt-IdNrn. aus verschiedenen Mitgliedstaaten auftreten. <sup>6</sup>Auf die Ansässigkeit von B 1 und B 2 in demselben Mitgliedstaat kommt es bei der Beurteilung nicht an.

(4) <sup>1</sup>Weitere Voraussetzung ist das tatsächliche Gelangen des Gegenstands der Lieferungen von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG). <sup>2</sup>Diese Voraussetzung ist im Hinblick auf § 3 Abs. 8 UStG auch dann erfüllt, wenn der erste Lieferer den Gegenstand zuvor in das Gemeinschaftsgebiet eingeführt hat. <sup>3</sup>Gelangt der Gegenstand allerdings aus dem Drittlandsgebiet unmittelbar in den Mitgliedstaat des letzten Abnehmers, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor. <sup>4</sup>Der Gegenstand kann durch Beauftragte des ersten Lieferers vor der Beförderung oder Versendung in das übrige Gemeinschaftsgebiet bearbeitet oder verarbeitet worden sein. <sup>5</sup>Gegenstand der Lieferung ist in diesem Fall jeweils der bearbeitete oder verarbeitete Gegenstand. <sup>6</sup>Der Gegenstand der Lieferung kann auch an einen vom letzten Abnehmer beauftragten Dritten, z.B. einen Lohnveredelungsunternehmer oder einen Lagerhalter, befördert oder versendet werden.

(5) <sup>1</sup>Ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft setzt weiterhin voraus, dass der Gegenstand durch den ersten Lieferer oder den ersten Abnehmer (mittlerer Unternehmer) befördert oder versendet wird (§ 25b Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). <sup>2</sup>Dies gilt für den mittleren Unternehmer allerdings nur dann, wenn er in seiner Eigenschaft als Abnehmer befördert oder versendet, d.h. wenn die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn (erste Lieferung im Dreiecksgeschäft) zugeordnet wird. <sup>3</sup>Wird die Beförderung oder Versendung dagegen der zweiten Lieferung im Dreiecksgeschäft zugeordnet, weil der mittlere Unternehmer in seiner Eigenschaft als Lieferer auftritt, liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor. <sup>4</sup>Wird der Gegenstand der Lieferungen durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet (Abholfall), liegt ebenfalls kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft vor.

## Beispiel:

<sup>1</sup>Der belgische Unternehmer B bestellt bei dem deutschen Unternehmer D eine Baumaschine. <sup>2</sup>D hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den spanischen Hersteller SP. <sup>3</sup>Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.



a) <sup>1</sup>SP befördert die Baumaschine mit eigenem Lkw nach Belgien und übergibt sie dort an B.

<sup>2</sup>Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG vor, weil der erste Lieferer den Gegenstand der Lieferungen befördert. <sup>3</sup>Die Beförderung ist der ersten Lieferung (SP an D) zuzuordnen. <sup>4</sup>Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m.

Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Beförderung).<sup>5</sup>Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei.<sup>6</sup>Der Erwerb des Gegenstands unterliegt bei D grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Beförderung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Deutschland, da D seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG).<sup>7</sup>Die zweite Lieferung (D an B) ist eine ruhende Lieferung.<sup>8</sup>Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Belgien, da sie der Beförderungslieferung nachfolgt.<sup>9</sup>Die Lieferung des D ist nach belgischem Recht zu beurteilen.<sup>10</sup>Zur weiteren Beurteilung vgl. auch das Beispiel in Absatz 7.

- b) <sup>1</sup>B lässt die Baumaschine durch einen von ihm beauftragten Spediteur bei SP in Spanien abholen und unmittelbar nach Belgien versenden.

<sup>2</sup>Es liegt kein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG vor, weil der letzte Abnehmer den Gegenstand der Lieferungen versendet.<sup>3</sup>Die Versendung ist der zweiten Lieferung (D an B) zuzuordnen.<sup>4</sup>Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Versendung).<sup>5</sup>Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei.<sup>6</sup>Der Erwerb des Gegenstands unterliegt bei B grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Versendung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG).<sup>7</sup>Die erste Lieferung (SP an D) ist eine ruhende Lieferung.<sup>8</sup>Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG ebenfalls Spanien, da sie der Versendungslieferung vorangeht.<sup>9</sup>Die Lieferung ist nach spanischem Recht zu beurteilen.<sup>10</sup>D muss sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

#### Übertragung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer (§ 25b Abs. 2 UStG)

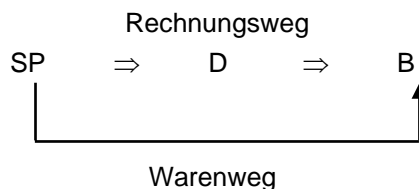
(6) <sup>1</sup>Im Fall eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG wird die Steuer für die (Inlands-)Lieferung des ersten an den letzten jeweils an dem Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer von diesem letzten Abnehmer geschuldet, wenn die in § 25b Abs. 2 Nr. 1 bis 4 UStG genannten Voraussetzungen sämtlich erfüllt sind.<sup>2</sup>Die Übertragung der Steuerschuld auf den letzten Abnehmer ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend vorgeschrieben.<sup>3</sup>Durch die Übertragung der Steuerschuld wird der letzte Abnehmer Steuerschuldner für die vom ersten Abnehmer an ihn ausgeführte Lieferung (§ 13a Abs. 1 Nr. 5 UStG).

#### Innergemeinschaftlicher Erwerb des ersten Abnehmers (§ 25b Abs. 3 UStG)

(7) <sup>1</sup>Wird die Steuerschuld auf den letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer übertragen, gilt der innergemeinschaftliche Erwerb des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers nach § 25b Abs. 3 UStG als besteuert.<sup>2</sup>Diese fiktive Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs bei diesem ersten Abnehmer gilt für die Erwerbsbesteuerung in dem Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung endet (vgl. § 3d Satz 1 UStG) und zugleich auch für die Beurteilung einer Erwerbsbesteuerung in dem Mitgliedstaat, unter dessen USt-IdNr. der erste Abnehmer auftritt (vgl. § 3d Satz 2 UStG).

#### Beispiel:

<sup>1</sup>Der belgische Unternehmer B bestellt bei dem deutschen Unternehmer D eine Baumaschine.<sup>2</sup>D hat die Maschine nicht vorrätig und gibt die Bestellung weiter an den spanischen Hersteller SP.<sup>3</sup>SP befördert die Baumaschine mit eigenem Lkw nach Belgien und übergibt sie dort an B.<sup>4</sup>Alle Beteiligten treten unter der USt-IdNr. ihres Landes auf.<sup>5</sup>D erteilt dem B eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7 UStG.



<sup>6</sup>Es liegt ein innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft im Sinne des § 25b Abs. 1 UStG vor.<sup>7</sup>Die Beförderung ist der ersten Lieferung (SP an D) zuzuordnen.<sup>8</sup>Ort der Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 5 i.V.m. Satz 1 UStG Spanien (Beginn der Beförderung).<sup>9</sup>Die Lieferung ist als innergemeinschaftliche Lieferung in Spanien steuerfrei.<sup>10</sup>Der Erwerb des Gegenstands unterliegt bei D grundsätzlich der Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in Belgien, da die Beförderung dort endet (§ 3d Satz 1 UStG), und in Deutschland, da D seine deutsche USt-IdNr. verwendet (§ 3d Satz 2 UStG).<sup>11</sup>Die zweite Lieferung (D an B) ist eine ruhende Lieferung.<sup>12</sup>Lieferort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Belgien, da sie der Beförderungslieferung

nachfolgt. <sup>13</sup>D führt demnach eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung in Belgien aus. <sup>14</sup>Da die Voraussetzungen des § 25b Abs. 2 UStG erfüllt sind, wird die Steuerschuld für die belgische (Inlands-)Lieferung des D auf B übertragen: Der Lieferung ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch D vorausgegangen; D ist nicht in Belgien ansässig; D tritt gegenüber dem ersten Lieferer und dem letzten Abnehmer mit seiner deutschen USt-IdNr. auf; D hat dem B eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7 UStG erteilt; B verwendet als letzter Abnehmer eine (belgische) USt-IdNr. des Mitgliedstaates, in dem die Beförderung endet. <sup>15</sup>B wird Steuerschuldner für diese Lieferung des D und muss die Steuer im Rahmen seiner belgischen Steuererklärungsspflichten anmelden. <sup>16</sup>D hat im Hinblick auf seine in Belgien ausgeführte Lieferung keinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Belgien nachzukommen. <sup>17</sup>Mit der wirksamen Übertragung der Steuerschuld auf B gilt auch der innergemeinschaftliche Erwerb des D in Belgien als besteuert (§ 25b Abs. 3 UStG) mit der Folge, dass D auch hierfür keinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen in Belgien nachkommen muss. <sup>18</sup>Mit der fiktiven Erwerbsbesteuerung in Belgien entfällt auch eine Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs in D über § 3d Satz 2 UStG, sofern D seiner Erklärungspflicht nach § 18a Abs. 4 Satz 1 Nr. 3 UStG (für die ZM) nachkommt. <sup>19</sup>Durch die Anwendung der Vereinfachungsregelung des § 25b UStG wird vermieden, dass sich D in Belgien auf Grund dieses innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts registrieren lassen und dort Steuererklärungen abgeben muss. <sup>20</sup>D muss in Deutschland die Erklärungspflichten nach § 18b Satz 1 UStG für die Voranmeldung und die Steuererklärung für das Kalenderjahr beachten.

#### Besonderheiten bei der Rechnungserteilung

(8) <sup>1</sup>Nach § 25b Abs. 2 Nr. 3 UStG ist materielle Voraussetzung für die Übertragung der Steuerschuld, dass der erste dem letzten jeweils am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer eine Rechnung im Sinne des § 14a Abs. 7 UStG erteilt, in der die Steuer nicht gesondert ausgewiesen ist. <sup>2</sup>Neben den Angaben nach § 14 Abs. 4 UStG sind in der Rechnung dieses ersten Abnehmers danach folgende zusätzliche Angaben erforderlich:

1. ein Hinweis auf das Vorliegen eines innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäfts, z.B. „Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft nach § 25b UStG“ oder „Vereinfachungsregelung nach **Artikel 141 MwStSystRL**“,
2. ein Hinweis auf die Steuerschuld des letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers,
3. die Angabe der USt-IdNr. des ersten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers und
4. die Angabe der USt-IdNr. des letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmers.

<sup>3</sup>Der letzte am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer soll durch die Hinweise in der Rechnung eindeutig und leicht erkennen können, dass er letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft ist und die Steuerschuld auf ihn übertragen wird.

#### Bemessungsgrundlage (§ 25b Abs. 4 UStG)

(9) <sup>1</sup>Im Fall der Übertragung der Steuerschuld nach § 25b Abs. 2 UStG auf den letzten am Dreiecksgeschäft beteiligten Abnehmer gilt für die Berechnung der geschuldeten Steuer abweichend von § 10 Abs. 1 UStG die Gegenleistung als Entgelt (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer). <sup>2</sup>Die Umsatzsteuer ist auf diesen Betrag aufzuschlagen.

#### Aufzeichnungspflichten (§ 25b Abs. 6 UStG)

(10) <sup>1</sup>Neben den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG sind bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften vom ersten und vom letzten jeweils daran beteiligten Abnehmer zusätzliche Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, wenn sie eine inländische USt-IdNr. verwenden (§ 25b Abs. 6 Satz 1 UStG). <sup>2</sup>Verwendet der erste am Dreiecksgeschäft beteiligte Abnehmer eine USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, ist er von den allgemeinen Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG befreit, wenn die Beförderung oder Versendung im Inland endet (§ 25b Abs. 6 Satz 2 UStG).

#### Zu § 25c UStG

##### **276c. Besteuerung von Umsätzen mit Anlagegold**

(1) <sup>1</sup>Steuerbefreit sind nach § 25c Abs. 1 Satz 1 UStG die Lieferungen, die Einfuhr sowie der innergemeinschaftliche Erwerb von Anlagegold. <sup>2</sup>Als Lieferungen von Anlagegold gelten auch:

- a) die Veräußerung von ideellen Miteigentumsanteilen an einem Goldbarrenbestand oder einem Goldmünzenbestand,

- b) die Veräußerung von Gewichtsguthaben an einem Goldbarrenbestand, wenn die Gewichtskonten obligatorische Rechte ausweisen,
- c) die Veräußerung von Goldbarrenzertifikaten oder Goldmünzenzertifikaten,
- d) die Abtretung von Ansprüchen auf Lieferung von Goldbarren oder Goldmünzen,
- e) die Veräußerung von Golddarlehen und Goldswaps, durch die ein Eigentumsrecht an Anlagegold oder ein schuldrechtlicher Anspruch auf Anlagegold begründet wird,
- f) die Veräußerung von Terminkontrakten und im Freiverkehr getätigten Terminabschlüssen mit Anlagegold, die zur Übertragung eines Eigentumsrechts an Anlagegold oder eines schuldrechtlichen Anspruchs auf Anlagegold führen.

<sup>3</sup>Steuerfrei ist auch die Vermittlung der Lieferung von Anlagegold. <sup>4</sup>Optionsgeschäfte mit Anlagegold und die Vermittlung derartiger Dienstleistungen fallen unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe e UStG. <sup>5</sup>Die Vorschriften über Ausfuhrlieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe a UStG, § 6 UStG) und innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 4 Nr. 1 Buchstabe b UStG, § 6a UStG) gehen der Anwendung des § 25c UStG vor.

(2) <sup>1</sup>Goldbarren und -plättchen bestehen aus Feingold von mindestens 995 Tausendsteln in firmenspezifischer typisierter eckiger Form mit eingestanzter oder geprägter Angabe des Herstellers, des Feingoldgehalts und des Gewichts; auf das Herstellungsverfahren kommt es nicht an. <sup>2</sup>Die Barren können mit bildlichen Darstellungen geprägt sein. <sup>3</sup>Goldmünzen müssen einen Goldgehalt von mindestens 900 Tausendsteln aufweisen, nach dem Jahr 1800 geprägt sein, im Ursprungsland gesetzliches Zahlungsmittel sein bzw. gewesen sein und üblicherweise zu einem Preis verkauft werden, der 180 % des Goldgehalts nicht übersteigt. <sup>4</sup>Eine Mindestauflagenhöhe ist nicht erforderlich.

(3) <sup>1</sup>Die Europäische Kommission veröffentlicht jährlich vor dem 1. Dezember in der Reihe C ABI. EU ein Verzeichnis der Goldmünzen, die die Kriterien für die Steuerbefreiung erfüllen. <sup>2</sup>Für Umsätze von Goldmünzen, die in dem Verzeichnis enthalten sind, gilt die Sonderregelung nach § 25c UStG während des gesamten Jahres, das auf das Jahr der Veröffentlichung folgt. <sup>3</sup>Bei Münzen, die nicht in dem Verzeichnis enthalten sind, hat der Unternehmer im Einzelfall zu prüfen, ob die genannten Voraussetzungen für die Behandlung als Anlagegold erfüllt sind. <sup>4</sup>Der Metallwert von Goldmünzen ist dabei grundsätzlich anhand des aktuellen Tagespreises für Gold zu ermitteln. <sup>5</sup>Maßgeblich ist der von der Londoner Börse festgestellte Tagespreis (Nachmittagsfixing) für die Feinunze Gold (1 Unze = 31,1035 Gramm). <sup>6</sup>Dieser in US-Dollar festgestellte Wert muss anhand der aktuellen Umrechnungskurse in Euro umgerechnet werden.

(4) Nicht zum Anlagegold gehört unverarbeitetes Gold (Industriegold), d.h. insbesondere Barren mit einem Feingoldgehalt von weniger als 995 Tausendsteln, sowie Granalien und Feingoldband in handelsüblicher Form.

(5) <sup>1</sup>Zur Umsatzsteuerpflicht kann optieren:

- ein Unternehmer, der Anlagegold herstellt oder Gold in Anlagegold umwandelt, bei der Lieferung von Anlagegold.
- ein Unternehmer, der üblicherweise Gold zu gewerblichen Zwecken liefert, bei der Lieferung von Anlagegold in Barren- oder Plättchenform.

<sup>2</sup>Voraussetzung für die Option ist, dass er diese Lieferung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt. <sup>3</sup>Kreditinstitute sind grundsätzlich als Unternehmer anzusehen. <sup>4</sup>Vermittelt ein Unternehmer eine Lieferung von Anlagegold, kann er nur dann für die Vermittlungsleistung zur Steuerpflicht optieren, wenn der vermittelte Umsatz zuvor vom liefernden Unternehmer als steuerpflichtig behandelt worden ist. <sup>5</sup>Zum Vorsteuerabzug vgl. Abschnitt 204 Abs. 1.

(6) Im Übrigen bleiben die Regelungen des § 18 Abs. 7 UStG, § 49 UStDV unberührt.

#### Zu § 25d UStG

#### **276d. Haftung für die schuldhaft nicht abgeführte Steuer**

(1) Dieser Haftungstatbestand dient der Bekämpfung des Umsatzsteuerbetrugs, insbesondere in Form von Karussellgeschäften, bei denen in den Fiskus schädigender Absicht Rechnungen mit Umsatzsteuer ausgestellt werden, um dem Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug zu ermöglichen, ohne die ausgewiesene und geschuldete Steuer zu entrichten.

(2) Voraussetzungen für die Haftung sind:

- <sup>1</sup>Die aus einem vorangegangenen Umsatz geschuldete Umsatzsteuer wurde nicht entrichtet. <sup>2</sup>Vorangegangener Umsatz ist auch ein Umsatz auf den Vorstufen, nicht nur der unmittelbare Eingangsumsatz des Unternehmers.
- Diese Umsatzsteuer wurde in einer Rechnung nach § 14 UStG ausgewiesen.
- Die ausgewiesene Steuer wurde vom Aussteller der Rechnung entsprechend seiner vorgefassten Absicht nicht entrichtet oder er hat sich vorsätzlich außer Stande gesetzt, diese zu entrichten.
- Der in Haftung zu nehmende Leistungsempfänger hatte bei Abschluss des Vertrages über seinen Eingangsumsatz vom vorsätzlichen Handeln des Rechnungsausstellers Kenntnis oder hätte nach der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns Kenntnis haben müssen.

(3) Nicht unter die Regelung fällt die unrichtig bzw. unberechtigt ausgewiesene Umsatzsteuer (§ 14c Abs. 1 und Abs. 2 UStG), da ein Vorsteuerabzug insoweit bereits nach § 15 Abs. 1 **Satz 1** Nr. 1 UStG ausgeschlossen ist.

(4) Die Darlegungs- und Feststellungslast liegt grundsätzlich bei dem für den Erlass des Haftungsbescheids zuständigen Finanzamt.

(5) <sup>1</sup>Nach § 25d Abs. 2 UStG ist von der Kenntnis oder dem Kennenmüssen insbesondere dann auszugehen, wenn

- der Unternehmer für seinen Umsatz einen Preis in Rechnung stellt, der zum Zeitpunkt des Umsatzes unter dem marktüblichen Preis liegt oder
- der dem Unternehmer in Rechnung gestellte Preis unter dem marktüblichen Preis liegt oder
- der dem Unternehmer in Rechnung gestellte Preis unter dem Preis liegt, der seinem Lieferanten oder anderen Lieferanten, die am Erwerb der Ware beteiligt waren, in Rechnung gestellt wurde.

<sup>2</sup>Marktüblich ist ein Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr unter fremden Dritten unter Berücksichtigung der Handelsstufe üblicherweise realisiert wird.

(6) <sup>1</sup>Liegen die Haftungsvoraussetzungen vor, ist der Unternehmer zunächst anzuhören (§ 91 AO). <sup>2</sup>Im Rahmen der Anhörung hat der Unternehmer nach § 25d Abs. 2 Satz 3 UStG Gelegenheit, die Vermutung des § 25d Abs. 2 Satz 1 und 2 UStG zu widerlegen, in dem er nachweist, dass die Preisgestaltung betriebswirtschaftlich begründet ist. <sup>3</sup>Kann der Unternehmer diesen Nachweis führen, ist dessen ungeachtet von der Finanzverwaltung zu prüfen, ob die Tatbestandsmerkmale Kenntnis oder Kennen müssen auf Grund anderer Tatsachen als der Preisgestaltung vorliegen.

(7) <sup>1</sup>Bis zum Abschluss der Prüfung, ob die Voraussetzungen für den Erlass eines Haftungsbescheides vorliegen, kann die Erteilung der Zustimmung zu einer Steueranmeldung zur Umsatzsteuer (Umsatzsteuer-Voranmeldung, Umsatzsteuererklärung) im Sinne von § 168 Satz 2 AO versagt werden. <sup>2</sup>Dies gilt entsprechend für die Festsetzung nach § 167 Abs. 1 Satz 1 AO, wenn sie zu einer Umsatzsteuererstattung führt.

(8) <sup>1</sup>Können die Haftungsvoraussetzungen nachgewiesen oder die Vermutung nach § 25d Abs. 2 Satz 1 und 2 UStG nicht widerlegt werden, soll ein Haftungsbescheid erlassen werden. <sup>2</sup>Kommen mehrere Haftungsschuldner in Betracht, haften diese als Gesamtschuldner (§ 25d Abs. 1 Satz 2 UStG). <sup>3</sup>In diesen Fällen ist es erforderlich, dass die zuständigen Finanzämter der Unternehmer, die in Haftung genommen werden sollen, ihr Vorgehen untereinander abstimmen. <sup>4</sup>Dem für den Steuerschuldner zuständigen Finanzamt, für dessen rückständige Steuer gehaftet wird, ist jeweils ein Abdruck des Haftungsbescheids zu übersenden. <sup>5</sup>Der Haftungsschuldner darf auf Zahlung auch in Anspruch genommen werden, ohne dass die Vollstreckung in das bewegliche Vermögen des Ausstellers der Rechnung ohne Erfolg geblieben oder anzunehmen ist, dass die Vollstreckung aussichtslos sein wird (vgl. § 25d Abs. 5 UStG).

(9) **Zur Übergangsregelung bei der Anwendung des § 25d UStG vgl. BMF-Schreiben vom 29. 3. 2004, BStBl I S. 450.**

Zu § 26 Abs. 3 UStG

### **277. Luftverkehrsunternehmer**

(1) <sup>1</sup>Die niedrigere Festsetzung oder der Erlass von Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG für grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr setzt voraus, dass die Leistungen von einem Luftverkehrsunternehmer erbracht werden. <sup>2</sup>Luftverkehrsunternehmer im Sinne dieser Vorschrift sind Unternehmer, die die Beförderung selbst durchführen oder die als Vertragspartei mit dem Reisenden einen Beförderungsvertrag abschließen und sich hierdurch in eigenem Namen zur Durchführung der



Beförderung verpflichten. <sup>3</sup>Der Verkauf von Einzeltickets für grenzüberschreitende Flüge vom Reisebüro oder vom Consolidator kann unter den Voraussetzungen des Abschnitts 53a Abs. 2 als steuerfreie Vermittlungsleistung behandelt werden. <sup>4</sup>Das Reisebüro und der Consolidator können insoweit nicht als Luftverkehrsunternehmer angesehen werden.

(2) <sup>1</sup>Unter den in Absatz 1 bezeichneten Voraussetzungen können auch Veranstalter von Pauschalreisen als Luftverkehrsunternehmer angesehen werden. <sup>2</sup>Die niedrigere Festsetzung oder der Erlass der Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG ist dann jedoch auf die Fälle beschränkt, in denen der Veranstalter die Reisenden mit seinen eigenen Mitteln befördert (vgl. Abschnitt 272 Abs. 8) oder Beförderungsleistungen an Unternehmer für ihr Unternehmen erbringt (vgl. Abschnitt 272 Abs. 2 Beispiel 2).

### 278. Grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr

(1) <sup>1</sup>Eine grenzüberschreitende Beförderung liegt vor, wenn sich eine Beförderung sowohl auf das Inland als auch auf das Ausland erstreckt (§ 3b Abs. 1 Satz 3 UStG). <sup>2</sup>Die niedrigere Festsetzung oder der Erlass der Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG kommt für folgende grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr in Betracht:

1. von einem ausländischen Flughafen zu einem Flughafen im Inland;
2. von einem Flughafen im Inland zu einem ausländischen Flughafen;
3. von einem ausländischen Flughafen zu einem ausländischen Flughafen über das Inland.

<sup>3</sup>Die niedrigere Festsetzung oder der Erlass der Umsatzsteuer kommt jedoch nicht in Betracht bei Beförderungen vom Inland in die nicht zum Inland gehörenden Gebiete der Bundesrepublik Deutschland (vgl. § 1 Abs. 2 UStG) und umgekehrt, z.B. Flüge zwischen Hamburg und Helgoland, sowie bei Beförderungen zwischen den nicht zum Inland gehörenden Gebieten der Bundesrepublik Deutschland über das Inland, z.B. Rundflüge von Helgoland über das Inland.

(2) <sup>1</sup>Zwischenlandungen im Inland schließen die niedrigere Festsetzung oder den Erlass der Umsatzsteuer nicht aus, wenn der Fluggast mit demselben Flugzeug weiterfliegt oder wenn er deshalb in das nächste Anschlussflugzeug umsteigt, weil das erste Flugzeug seinen gebuchten Zielflughafen nicht anfliegt. <sup>2</sup>Wenn der Fluggast dagegen in einem Flughafen (A) im Inland seinen Flug unterbricht, d.h. seinen Aufenthalt über den nächstmöglichen Anschluss hinaus ausdehnt, und sein Zielflughafen (B) oder der nächste Flughafen, in dem er seinen Flug wiederum unterbricht (C), im Inland liegt, entfällt die niedrigere Festsetzung oder der Erlass der Umsatzsteuer für die Teilstrecke A bis B (oder C).

(3) <sup>1</sup>Wird der Flug unterbrochen, kann bei der Berechnung des anteiligen Entgelts für die Beförderungsleistung im Inland von der Differenz der Flugpreise zwischen dem ausländischen Flughafen und den beiden im Inland liegenden Flughäfen ausgegangen werden, z.B. Tokio-Frankfurt mit Zwischenaufenthalt in Hamburg; steuerpflichtig ist die Differenz der Flugpreise Tokio-Frankfurt und Tokio-Hamburg. <sup>2</sup>Dies kann in Einzelfällen dazu führen, dass für die im Inland erbrachte Beförderungsleistung ein Entgelt nicht anzusetzen ist.

(4) <sup>1</sup>Soweit die Luftverkehrsunternehmen die Flugunterbrechungen im Einzelnen nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand ermitteln können, dürfen die anteiligen Entgelte für steuerpflichtige Beförderungsleistungen geschätzt werden. <sup>2</sup>Dies gilt nur, soweit keine Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis ausgestellt worden sind. <sup>3</sup>Das Schätzungsverfahren ist vorab im Einvernehmen mit dem zuständigen Finanzamt festzulegen.

### 279. Beförderung über Teilstrecken durch verschiedene Luftfrachtführer

<sup>1</sup>Wird eine grenzüberschreitende Beförderung von mehreren aufeinanderfolgenden Luftfrachtführern ausgeführt, gilt sie nach dem Luftverkehrsrecht als eine einzige Beförderung, sofern sie als einheitliche Leistung vereinbart worden ist (Artikel 1 Abs. 3 Satz 1 des **Montrealer Übereinkommens vom 28. 5. 1999, BGBl. 2004 II S. 458 und BGBl. 2004 I S. 1027**). <sup>2</sup>Eine grenzüberschreitende Beförderung, die nach dem Luftverkehrsrecht als eine einzige Beförderung anzusehen ist, gilt auch im Sinne des § 26 Abs. 3 UStG als eine einzige Beförderung und damit insgesamt als eine grenzüberschreitende Beförderung im Luftverkehr. <sup>3</sup>Den an dieser Leistung beteiligten Luftfrachtführern kann deshalb die Umsatzsteuer nach § 26 Abs. 3 UStG auch dann erlassen werden, wenn sich ihr Leistungsteil nur auf das Inland erstreckt. <sup>4</sup>Eine niedrigere Festsetzung oder ein Erlass

der Umsatzsteuer kommt jedoch nicht in Betracht, wenn der Fluggast im Inland den Flug unterbricht, d.h. seinen Aufenthalt über den nächstmöglichen Anschluss hinaus ausdehnt (vgl. Abschnitt 278 Abs. 2).

### 280. Gegenseitigkeit

<sup>1</sup>Haben Luftverkehrsunternehmer ihren Sitz nicht in der Bundesrepublik Deutschland, kann die Umsatzsteuer in der Regel nur im Falle der Gegenseitigkeit niedriger festgesetzt oder erlassen werden (§ 26 Abs. 3 Satz 2 UStG). <sup>2</sup>Es ist jedoch möglich, die Umsatzsteuer auch dann niedriger festzusetzen oder zu erlassen, wenn in den Ländern dieser Unternehmer die Gegenseitigkeit nicht voll gewährleistet ist. <sup>3</sup>Hier kommen insbesondere die Fälle in Betracht, in denen die von deutschen Luftverkehrsunternehmern im Ausland für die einzelne Beförderungsleistung erhobene Umsatzsteuer unverhältnismäßig niedrig ist oder in denen die Voraussetzungen der Gegenseitigkeit nur in einem Teilbereich, z.B. Charterverkehr, erfüllt sind.

### 281. Zuständigkeit

Für die niedrigere Festsetzung oder den Erlass der Umsatzsteuer gilt folgende Regelung:

1. Unter den Voraussetzungen des § 26 Abs. 3 UStG kann die Umsatzsteuer für grenzüberschreitende Beförderungen im Luftverkehr niedriger festgesetzt oder erlassen werden, wenn es sich um folgende Unternehmer handelt:
  - a) Luftverkehrsunternehmer mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland und
  - b) Luftverkehrsunternehmer mit Sitz außerhalb der Bundesrepublik Deutschland, wenn die Länder, in denen sie ihren Sitz haben, in dem vom BMF herausgegebenen Verzeichnis der Länder aufgeführt sind, zu denen die Gegenseitigkeit festgestellt ist.
2. <sup>1</sup>Über die Einzelfälle entscheiden bei den in Nummer 1 bezeichneten Luftverkehrsunternehmern die obersten Finanzbehörden der Länder oder die von ihnen beauftragten nachgeordneten Dienststellen. <sup>2</sup>Unabhängig von der Höhe des Steuerbetrages ist das BMF nicht zu beteiligen.
3. <sup>1</sup>Bei Luftverkehrsunternehmern mit Sitz in Ländern, die in dem Verzeichnis der Länder, zu denen die Gegenseitigkeit festgestellt ist, nicht aufgeführt sind, ist das BMF zu beteiligen. <sup>2</sup>Das gilt auch, wenn sich Zweifel ergeben, ob von dem Land, in dem das Luftverkehrsunternehmen seinen Sitz hat, die Voraussetzung der Gegenseitigkeit noch erfüllt wird.

Zu § 27 UStG

### 282. Übergangsvorschriften

#### Anwendung von § 15a UStG und § 44 UStDV

(1) <sup>1</sup>§ 15a UStG in der Fassung des Artikels 5 Nr. 12 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. 12. 2004 (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) findet nur in den Fällen Anwendung, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31. 12. 2004 angeschafft oder hergestellt bzw. die sonstige Leistung nach diesem Zeitpunkt bezogen wurde (§ 27 Abs. 11 UStG). <sup>2</sup>Ebenso findet die Neuregelung nur auf nach dem 31. 12. 2004 getätigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Anwendung. <sup>3</sup>Die Neuregelung des § 15a UStG gilt auch in den Fällen, in denen vor dem 1. 1. 2005 eine Voraus- oder Anzahlung für eine nach dem 31. 12. 2004 ausgeführte Leistung geleistet worden ist.

(2) <sup>1</sup>Die zum 1. 1. 2005 durch Artikel 6 Nr. 2 des Gesetzes zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften vom 9. 12. 2004 (Richtlinien-Umsetzungsgesetz) erhöhten Beträge in § 44 UStDV finden nur in den Fällen Anwendung, in denen das Wirtschaftsgut nach dem 31. 12. 2004 angeschafft oder hergestellt bzw. die sonstige Leistung nach diesem Zeitpunkt bezogen wurde. <sup>2</sup>Ebenso findet die Neuregelung nur auf nach dem 31. 12. 2004 getätigte nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten Anwendung. <sup>3</sup>Das Gleiche gilt in den Fällen, in denen vor dem 1. 1. 2005 eine Voraus- oder Anzahlung für eine nach dem 31. 12. 2004 ausgeführte Leistung geleistet worden ist.

(3) § 15a Abs. 3 und 4 UStG in der Fassung von Artikel 8 Nr. 1 des Ersten Gesetzes zum Abbau bürokratischer Hemmnisse insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft vom 22. 8. 2006 findet nur in den Fällen Anwendung, in denen die Gegenstände, die in das Wirtschaftsgut eingegangen sind, nach dem 31. 12. 2006 angeschafft oder hergestellt wurden bzw. in denen die sonstigen Leistungen nach dem 31. 12. 2006 bezogen wurden (§ 27 Abs. 12 UStG).

Zu § 27a UStG

#### 282a. Antrag auf Erteilung der USt-IdNr.

(1) <sup>1</sup>Der Antrag ist schriftlich unter Angabe von Name und Anschrift des Antragstellers, des zuständigen Finanzamtes und der Steuernummer, unter der er umsatzsteuerlich geführt wird, an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) – Dienstsitz Saarlouis –, 66740 Saarlouis, zu richten. <sup>2</sup>Anträge können auch über das Internet ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) gestellt werden. <sup>3</sup>Die USt-IdNr. wird dem Antragsteller schriftlich bekannt gegeben. <sup>4</sup>Bei der steuerlichen Neuaufnahme kann der Unternehmer die Erteilung einer USt-IdNr. auch bei dem zuständigen Finanzamt beantragen. <sup>5</sup>Dieser Antrag wird, zusammen mit den erforderlichen Angaben über die Erfassung für Zwecke der Umsatzsteuer, an das BZSt weitergeleitet. <sup>6</sup>Jeder Unternehmer erhält nur eine USt-IdNr. <sup>7</sup>Wegen der Besonderheiten bei Organgesellschaften und bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts vgl. Absatz 3. <sup>8</sup>Den ständigen diplomatischen Missionen und berufskonsularischen Vertretungen, zwischenstaatlichen Einrichtungen und Streitkräften anderer Vertragsparteien des Nordatlantikvertrags wird grundsätzlich keine USt-IdNr. erteilt (vgl. auch Abschnitt 15d).

(2) Der Unternehmer kann schriftlich unter Angabe der ggf. bereits erteilten USt-IdNr. beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) – Dienstsitz Saarlouis –, 66740 Saarlouis, beantragen, dass die Anschrift gespeichert wird, unter der er im innergemeinschaftlichen Geschäftsverkehr auftritt (sog. Euro-Adresse).

(3) <sup>1</sup>Organkreise erhalten eine gesonderte USt-IdNr. für den Organträger und jede einzelne Organgesellschaft, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen (§ 18a Abs. 2 UStG) und/oder Lieferungen im Rahmen innergemeinschaftlicher Dreiecksgeschäfte (§ 25b Abs. 2 UStG) ausführt. <sup>2</sup>Der Antrag ist vom Organträger zu stellen. <sup>3</sup>Der Antrag muss folgende Angaben enthalten:

- die Steuernummer, unter der der Organkreis für Zwecke der Umsatzsteuer geführt wird,
- den Name und die Anschrift des Organträgers,
- die USt-IdNr. des Organträgers (soweit bereits erteilt),
- die Bezeichnung des Finanzamts, bei dem der Organkreis für Zwecke der Umsatzsteuer geführt wird,
- den Namen und die Anschriften der einzelnen Organgesellschaften, die am innergemeinschaftlichen Handelsverkehr teilnehmen,
- die Steuernummern, unter denen die Organgesellschaften ertragsteuerlich geführt werden,
- die Bezeichnung der zuständigen Finanzämter, bei denen die Organgesellschaften ertragsteuerlich geführt werden.

<sup>4</sup>Die Gebietskörperschaften Bund und Länder können für einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden und Ämter) eine USt-IdNr. erhalten (vgl. Abschnitt 15a Abs. 3).

Zu § 27b UStG

#### 282b. Umsatzsteuer-Nachschau

(1) <sup>1</sup>Die Umsatzsteuer-Nachschau ist keine Außenprüfung im Sinne von § 193 AO. <sup>2</sup>Sie ist ein besonderes Verfahren zur zeitnahen Aufklärung möglicher steuererheblicher Sachverhalte. <sup>3</sup>Deshalb gelten die Vorschriften für eine Außenprüfung (§ 193 ff. AO) nicht. <sup>4</sup>Die Umsatzsteuer-Nachschau wird nicht angekündigt.

(2) <sup>1</sup>Eine Umsatzsteuer-Nachschau kann insbesondere in folgenden Fällen angezeigt sein:

- Existenzprüfungen bei neugegründeten Unternehmen,
- Entscheidungen im Zustimmungsverfahren nach § 168 Satz 2 AO,
- Erledigung von Auskunftersuchen zum Vorsteuerabzug anderer Finanzämter (USt 1 KM),

---

– Erledigung von Amtshilfeersuchen anderer EU-Mitgliedstaaten.

<sup>2</sup>Mit dem Instrument der Umsatzsteuer-Nachschau sollen umsatzsteuerrechtlich erhebliche Sachverhalte festgestellt werden. <sup>3</sup>Solche Sachverhalte sind zum Beispiel:

- Unternehmerexistenz,
- Vorhandensein von Anlage- und Umlaufvermögen,
- einzelne Eingangs- oder Ausgangsrechnungen,
- einzelne Buchungsvorgänge,
- Verwendungsverhältnisse.

(3) Nach § 27b Abs. 1 Satz 1 UStG sind alle mit der Festsetzung und Erhebung der Umsatzsteuer betrauten Amtsträger befugt, Umsatzsteuer-Nachschau durchzuführen.

(4) Sobald der Amtsträger

- der Öffentlichkeit nicht zugängliche Geschäftsräume betreten will,
- den Steuerpflichtigen auffordert, Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere umsatzsteuerrelevante Urkunden vorzulegen oder
- den Steuerpflichtigen auffordert, Auskunft zu erteilen,

hat er sich auszuweisen.

(5) <sup>1</sup>Im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau dürfen grundsätzlich nur Grundstücke und Räume betreten werden, die gewerblich oder beruflich selbständig genutzt werden; unschädlich ist, wenn sie auch zu Wohnzwecken genutzt werden. <sup>2</sup>Das Betreten muss dazu dienen, Sachverhalte festzustellen, die für die Umsatzbesteuerung erheblich sein können. <sup>3</sup>Ein Durchsuchungsrecht gewährt die Umsatzsteuer-Nachschau nicht. <sup>4</sup>Das bloße Betreten oder Besichtigen von Grundstücken und Räumen ist noch keine Durchsuchung. <sup>5</sup>Ein Betreten der Grundstücke und Räume ist während der Geschäfts- und Arbeitszeiten zulässig. <sup>6</sup>Die Umsatzsteuer-Nachschau kann auch außerhalb der Geschäftszeiten vorgenommen werden, wenn im Unternehmen schon oder noch gearbeitet wird. <sup>7</sup>Der Unternehmer hat auf Verlangen dem Amtsträger Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere Urkunden vorzulegen und Auskünfte zu erteilen. <sup>8</sup>Kommt der Unternehmer seinen Mitwirkungspflichten im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschau nicht nach, liegt es im Ermessen des Amtsträgers, zu einer Außenprüfung nach § 193 AO überzugehen.

(6) <sup>1</sup>Da die Umsatzsteuer-Nachschau keine Außenprüfung im Sinne des § 193 ff. AO darstellt, finden insbesondere § 146 Abs. 6, §§ 147, 201, 202 AO keine Anwendung. <sup>2</sup>Ein Prüfungsbericht ist nicht zu fertigen. <sup>3</sup>Sollen auf Grund der Umsatzsteuer-Nachschau Besteuerungsgrundlagen geändert werden, ist dem Steuerpflichtigen rechtliches Gehör zu gewähren (§ 91 AO).

(7) <sup>1</sup>Der Beginn der Umsatzsteuer-Nachschau hemmt den Ablauf der Festsetzungsfrist nach § 171 Abs. 4 AO nicht. <sup>2</sup>Die Änderungssperre des § 173 Abs. 2 AO findet keine Anwendung. <sup>3</sup>Soweit eine Steuer nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung festgesetzt worden ist, muss dieser nach Durchführung der Umsatzsteuer-Nachschau nicht aufgehoben werden. <sup>4</sup>Im Anschluss an eine Umsatzsteuer-Nachschau ist ein Antrag auf verbindliche Zusage (§ 204 AO) nicht zulässig.

(8) <sup>1</sup>Ein Verwaltungsakt liegt dann vor, wenn der Amtsträger Maßnahmen ergreift, die den Steuerpflichtigen zu einem bestimmten Tun, Dulden oder Unterlassen verpflichten sollen. <sup>2</sup>Ein Verwaltungsakt liegt insbesondere vor, wenn der Amtsträger den Steuerpflichtigen auffordert,

- das Betreten der nicht öffentlich zugänglichen Geschäftsräume zu dulden,
- Aufzeichnungen, Bücher, Geschäftspapiere und andere umsatzsteuerrelevante Urkunden vorzulegen oder
- Auskunft zu erteilen.

<sup>3</sup>Ein derartiger Verwaltungsakt ist grundsätzlich mit Zwangsmitteln nach § 328 ff. AO (insbesondere durch unmittelbaren Zwang nach § 331 AO) durchsetzbar.

(9) <sup>1</sup>Nach § 27b Abs. 3 UStG kann ohne vorherige Prüfungsanordnung (§ 196 AO) zu einer Außenprüfung nach § 193 AO übergegangen werden, wenn die bei der Umsatzsteuer-Nachschau getroffenen Feststellungen hierzu Anlass geben. <sup>2</sup>Da die Umsatzsteuer-Nachschau auf die Umsatzsteuer begrenzt ist, kann nach einem Übergang zu einer Außenprüfung nur die Umsatzsteuer geprüft werden. <sup>3</sup>Somit kommt nur die Durchführung einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung in Betracht. <sup>4</sup>Die Anordnung einer darüber hinausgehenden Außenprüfung ohne Ankündigung bleibt nach § 197 Abs. 1 Satz 1 AO zulässig, wenn der Prüfungszweck durch eine vorherige Ankündigung gefährdet wird. <sup>5</sup>Die Entscheidung zum Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist eine

Ermessensentscheidung. <sup>6</sup>Der Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist regelmäßig geboten, wenn die sofortige Sachverhaltsaufklärung (z.B. Feststellung der Besteuerungsgrundlagen, vollständige Erfassung von Umsätzen, rechtliche Beurteilung von steuerfreien Umsätzen) zweckmäßig erscheint und wenn anschließend auch die gesetzlichen Folgen einer Außenprüfung für die Steuerfestsetzung eintreten sollen. <sup>7</sup>Der Übergang zu einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung ist dem Unternehmer bekannt zu geben. <sup>8</sup>Dies ist ein Verwaltungsakt, der an keine bestimmte Form gebunden ist. <sup>9</sup>Nach § 27b Abs. 3 Satz 2 UStG ist der Unternehmer auf diesen Übergang jedoch schriftlich hinzuweisen. <sup>10</sup>Die allgemeinen Grundsätze über den notwendigen Inhalt von Prüfungsanordnungen gelten entsprechend. <sup>11</sup>Insbesondere ist der Prüfungszeitraum und der Prüfungsumfang festzulegen. <sup>12</sup>Der Beginn einer Außenprüfung nach erfolgter Umsatzsteuer-Nachschaue ist unter Angabe von Datum und Uhrzeit aktenkundig zu machen. <sup>13</sup>Für die Durchführung der Umsatzsteuer-Sonderprüfung gelten die §§ 199 ff. AO.

(10) <sup>1</sup>Im Rahmen der Umsatzsteuer-Nachschaue ergangene Verwaltungsakte können nach § 347 AO mit dem Einspruch angefochten werden. <sup>2</sup>Der Amtsträger ist berechtigt und verpflichtet, den schriftlichen Einspruch entgegenzunehmen. <sup>3</sup>Der Einspruch hat keine aufschiebende Wirkung und hindert daher nicht die Durchführung der Umsatzsteuer-Nachschaue, es sei denn, die Vollziehung des angefochtenen Verwaltungsakts wurde ausgesetzt (§ 361 AO, § 69 FGO). <sup>4</sup>Mit Beendigung der Umsatzsteuer-Nachschaue sind oder werden Einspruch und Anfechtungsklage gegen die Anordnung der Umsatzsteuer-Nachschaue unzulässig; insoweit kommt lediglich eine Fortsetzungsfeststellungsklage (§ 100 Abs. 1 Satz 4 FGO) in Betracht. <sup>5</sup>Wurden die Ergebnisse der Umsatzsteuer-Nachschaue in einem Steuerbescheid berücksichtigt, muss auch dieser Bescheid angefochten werden, um ein steuerliches Verwertungsverbot zu erlangen. <sup>6</sup>Für die Anfechtung der Mitteilung des Übergangs zur Außenprüfung (§ 27b Abs. 3 UStG) gelten die Grundsätze für die Anfechtung einer Außenprüfungsanordnung entsprechend (vgl. AEAO zu § 196).

#### Zu § 29 UStG

### 283. Zivilrechtliche Ausgleichsansprüche für umsatzsteuerliche Mehr- und Minderbelastungen

(1) <sup>1</sup>Die Vorschrift des § 29 UStG sieht für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich der Teilleistungen unter bestimmten Voraussetzungen den Ausgleich umsatzsteuerlicher Mehr- und Minderbelastungen vor, die sich durch Gesetzesänderungen ergeben. <sup>2</sup>Den Vertragspartnern werden zivilrechtliche Ausgleichsansprüche in folgenden Fällen eingeräumt:

1. bei einer Erhöhung der umsatzsteuerlichen Belastung dem leistenden Unternehmer gegen den Leistungsempfänger und
2. bei einer Verringerung der umsatzsteuerlichen Belastung dem Leistungsempfänger gegen den leistenden Unternehmer.

<sup>3</sup>Das Gleiche gilt, wenn der Umsatz steuerpflichtig, steuerfrei oder nicht steuerbar wird. <sup>4</sup>Auf die Höhe der Belastungsänderung kommt es nicht an.

(2) Über die Berechtigung und die Höhe von Ausgleichsansprüchen nach § 29 UStG entscheiden in Streitfällen die ordentlichen Gerichte.

(3) <sup>1</sup>Als angemessen im Sinne des § 29 Abs. 1 Satz 1 UStG ist grundsätzlich der volle Ausgleich der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung anzusehen (vgl. BGH-Urteile vom 22. 3. 1972, VIII ZR 119/70, **BGHZ Bd. 58 S. 292**, NJW 1972 S. 874, und vom 28. 6. 1973, VII ZR 3/71, BGHZ Bd. 61 S. 1013, NJW 1973 S. 1744). <sup>2</sup>Ist die Höhe der umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung streitig, ist § 287 Abs. 1 ZPO entsprechend anzuwenden. <sup>3</sup>Danach entscheidet das Gericht über die Höhe der Mehr- oder Minderbelastung unter Würdigung aller Umstände nach freier Überzeugung.

(4) <sup>1</sup>Ein Ausgleichsanspruch entsteht nach § 29 Abs. 1 Satz 2 UStG nicht, soweit die Vertragspartner etwas anderes vereinbart haben. <sup>2</sup>Der Ausschluss eines Ausgleichsanspruchs kann ausdrücklich vereinbart werden. <sup>3</sup>Er kann sich aber auch aus einer allgemeinen vertraglichen Vereinbarung, z.B. durch die Vereinbarung eines Festpreises, ergeben. <sup>4</sup>Die Vertragspartner können einen Ausgleichsanspruch entweder ganz oder teilweise ausschließen.

(5) <sup>1</sup>Für bestimmte Leistungsbereiche sind Entgelte – Vergütungen, Gebühren, Honorare usw. – vorgeschrieben, in denen die Umsatzsteuer für die Leistung nicht enthalten ist, z.B. nach dem **Rechtsanwaltsvergütungsgesetz**, der Steuerberatergebührenverordnung, der KostO und der HOAI. <sup>2</sup>Soweit Unternehmer in diesen Fällen berechtigt sind, die für die jeweilige Leistung geschuldete Umsatzsteuer zusätzlich zu berechnen, können etwaige umsatzsteuerliche Mehr- oder

---

Minderbelastungen von vornherein in voller Höhe ausgeglichen werden.<sup>3</sup>Der Geltendmachung eines Ausgleichsanspruchs nach § 29 UStG bedarf es nicht.

(6)<sup>1</sup>Durch § 29 Abs. 1 UStG wird der Ausgleich einer umsatzsteuerlichen Mehr- oder Minderbelastung ausschließlich für Belastungsänderungen durch das UStG 1980 geregelt.<sup>2</sup>Diese Ausgleichsregelung ist nach § 29 Abs. 2 UStG auf Belastungsänderungen entsprechend anzuwenden, die sich durch Änderungen des UStG ergeben.<sup>3</sup>Ausgleichsansprüche kommen für Leistungen bzw. Teilleistungen in Betracht, die ab dem In-Kraft-Treten der jeweiligen Änderungsvorschrift bewirkt werden.<sup>4</sup>Das gilt auch insoweit, als dafür bei der Istversteuerung Steuer vor dem In-Kraft-Treten der Änderungsvorschrift entstanden ist (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchstabe a Satz 4 oder Buchstabe b UStG).<sup>5</sup>Voraussetzung für den Ausgleichsanspruch ist, dass der Vertrag, auf dem die Leistung beruht, nicht später als vier Kalendermonate vor dem In-Kraft-Treten der Gesetzesänderung abgeschlossen worden ist.

#### **284. Anwendungszeitraum**

<sup>1</sup>Die UStR **2008** gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, für Umsätze, die nach dem 31. 12. **2007** ausgeführt werden.<sup>2</sup>Bisher ergangene Anordnungen, die mit diesen Richtlinien im Widerspruch stehen, sind nicht mehr anzuwenden.

Der Bundesrat hat zugestimmt.

Anlage

**Stellungnahme des Nationalen Normenkontrollrates gem. § 6 Abs. 1 NKR-Gesetz:**

**Umsatzsteuerrichtlinien 2008**

Der Nationale Normenkontrollrat hat den Entwurf der o.g. Richtlinien auf Bürokratiekosten, die durch Informationspflichten begründet werden, geprüft.

In den Entwurf sollen nach Mitteilung des BMF - ebenso wie in den früheren UStR - lediglich bereits in Kraft befindliche BMF-Schreiben redaktionell aufgenommen werden. Sie sind im Ergebnis eine Zusammenfassung bestehender Verwaltungsauslegungen des geltenden Umsatzsteuerrechts und haben daher keinen neuen Regelungsinhalt.

Der NKR geht vor diesem Hintergrund davon aus, dass die Informationspflichten, die in den UStR 2008 enthalten sind, im Rahmen der Bestandsmessung quantifiziert werden.

Der Nationale Normenkontrollrat hat daher im Rahmen seines gesetzlichen Prüfauftrags keine Bedenken gegen das Regelungsvorhaben.

Dr. Ludewig  
Vorsitzender

Prof. Dr. Färber  
Berichterstatteerin