

**STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS**

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Umsatzsteuer

im Vorbereitungslehrgang zur Steuerberaterprüfung

Stand: September 2009

Verfasser: Franz Scherer

<u>1</u>	<u>EINFÜHRUNG</u>	<u>14</u>
1.1	AUFBAU DES GESETZES UND TECHNIK DER GESETZESANWENDUNG	14
1.1.1	AUFBAU DES GESETZES	14
1.1.2	TECHNIK DER GESETZESANWENDUNG	14
1.2	SYSTEMATIK DER UMSATZSTEUER	16
1.3	BEDEUTUNG DER UMSATZSTEUER	17
1.3.1	ZUSAMMENSETZUNG DES EU-HAUSHALTES IN MIO. €	18
1.4	RECHTSGRUNDLAGEN:	18
1.4.1	UST-RICHTLINIEN 2008	18
1.4.2	RICHTLINIE ÜBER GEMEINSAMES MEHRWERTSTEUERSYSTEM	19
1.4.3	AUSBLICK 2010	19
1.5	BESCHREIBUNG DER UMSATZSTEUER	19
1.6	GLIEDERUNG DES USTG	21
1.7	SCHEMA DER UMSATZSTEUERERMITTLUNG = PRÜFUNGSREIHENFOLGE SCHAUBILD I	22
1.8	SCHEMA DER UMSATZSTEUERERMITTLUNG = PRÜFUNGSREIHENFOLGE SCHAUBILD II	23
<u>2</u>	<u>UNTERNEHMER, UNTERNEHMEN</u>	<u>25</u>
2.1	UNTERNEHMERBEGRIFF	25
2.1.1	GEWERBLICHE ODER BERUFLICHE TÄTIGKEIT	25
2.1.1.1	Halten von Beteiligungen – Auszug aus dem BMF-Schreiben vom 26.1.2007 – s. A 18 Abs. 2 UStR 2008	25
2.1.2	UNTERNEHMERFÄHIGKEIT (STEUERFÄHIGKEIT)	28
2.1.3	SELBSTÄNDIGKEIT	29
2.1.3.1	Voraussetzungen Organschaft	30
2.1.3.2	Folgen der Organschaft	33
2.1.3.3	Wirkung der Organschaft auf das Inland	34
2.2	UNTERNEHMENSBEGRIFF	35
2.3	BEGINN UND ENDE DER UNTERNEHMERISCHEN TÄTIGKEIT	35
2.3.1	VORBEREITUNGSHANDLUNGEN	36
2.3.2	DIE VORGRÜNDUNGSGESELLSCHAFT S. A 192 ABS. 17 SATZ 9 USTR 2008	37
2.4	SCHAUBILD	38
2.5	BESTEUERUNGSFORMEN	39
2.5.1	REGELBESTEUERUNG	40
2.5.2	SONDERREGELUNGEN GELTEN FÜR KLEINUNTERNEHMER (§ 19 USTG):	40
2.5.2.1	Prüfungsreihenfolge – Kleinunternehmerregelung	41
2.5.2.2	Vereinfachtes Schaubild - Kleinunternehmerregelung	43
2.5.3	BESTEuerung NACH ALLGEMEINEN DURCHSCHNITTSSÄTZEN; § 23 USTG	44
2.5.4	GESETZLICHE BESTEUERUNG DER LAND- UND FORSTWIRTE; § 24 USTG	44
<u>3</u>	<u>STEUERBARE UMSÄTZE, §§ 1 – 3G USTG</u>	<u>45</u>
3.1	ÜBERBLICK ÜBER DIE STEUERBAREN UMSÄTZE	45
3.1.1	LIEFERUNGEN UND SONSTIGE LEISTUNGEN	45
3.1.2	EINFUHR	45
3.1.3	INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB	45

3.2	SCHAUBILD	46
4	<u>LEISTUNG, LEISTUNGSAUSTAUSCH</u>	47
4.1	SCHAUBILD	47
4.2	LEISTUNGSBEGRIFF	48
4.3	LEISTUNGSAUSTAUSCH	48
4.4	MANGELNDER LEISTUNGSAUSTAUSCH	49
5	<u>LIEFERUNG; § 3 ABS. 1 USTG</u>	50
5.1	SCHAUBILD – ARTEN DER LIEFERUNGEN	50
5.2	BEGRIFF	51
5.3	ZEITPUNKT	54
5.4	AUFTRETEN NACH AUßEN	54
5.5	EINKAUFS- UND VERKAUFSSKOMMISSION; § 3 ABS. 3 USTG	55
5.6	ORT DER LIEFERUNG; § 3 ABS. 5A	57
5.6.1	GRUNDSÄTZE; § 3 ABS. 6 UND ABS. 7	57
5.6.2	LIEFERUNGEN MIT WARENBEWEGUNG (REGELFALL).....	57
5.6.3	LIEFERUNGEN OHNE WARENBEWEGUNG (REGELFALL).....	58
5.6.4	VERLAGERUNG DES LIEFERORTES BEI EINFUHLIEFERUNG; § 3 ABS. 8 USTG.....	58
5.6.5	SCHAUBILD ORT DER LIEFERUNG BEI VERSENDUNG UND BEFÖRDERUNG	60
5.6.6	GELTUNGSBEREICH DES USTG - § 1 ABS. 2 USTG	61
5.6.7	INLAND =	61
5.6.8	SCHAUBILD INLAND	62
5.6.8.1	Besonderheit § 1 Abs. 3 UStG.....	64
5.6.8.2	Mitgliedstaaten der Europäischen Union	65
5.6.8.3	Bewerberländer.....	65
5.7	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1A USTG = AUSFUHLIEFERUNG	66
5.7.1	BEGRIFFSBESTIMMUNGEN	66
5.7.2	FALLGRUPPEN	67
5.7.3	AUSLÄNDISCHER ABNEHMER; § 6 ABS. 2 USTG	69
5.7.4	NACHWEISE; § 6 ABS. 4 USTG	70
5.7.5	ÜBERSICHT AUSFUHLIEFERUNG	73
5.8	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1A USTG = LOHNVEREDELUNG § 7 USTG, ABSCHN. 141 - 144 USTR	74
5.8.1	BEGRIFF "LOHNVEREDELUNG"	74
5.8.2	HERKUNFT DES ZU BEARBEITENDEN GEGENSTANDS; ABSCHN. 141 USTR.....	74
5.8.3	FALLGRUPPEN	75
5.8.4	AUSFUHR- UND BUCHNACHWEIS; § 7 ABS. 4 USTG	75
5.8.5	AUSNAHMEREGLUNG.....	75
5.8.6	ÜBERSICHT LOHNVEREDELUNG.....	76
5.9	ORT DER LIEFERUNG BEI REIHENGESCHÄFTEN; § 3 ABS. 6 S. 5	77
5.10	ORT DER LIEFERUNG NACH § 3E USTG	79
5.11	ORT DER LIEFERUNG NACH § 3G USTG	79
5.12	SCHAUBILD ORT DER LIEFERUNG; § 3 ABS. 5A USTG (BEACHTE AUßERDEM §§ 3F UND 3G USTG)	81

6	<u>SONSTIGE LEISTUNG</u>	82
6.1	BEGRIFF = § 3 ABS. 9	82
6.2	FORMEN: TUN, DULDEN, UNTERLASSEN	82
6.3	VERPFLICHTUNGSGESCHÄFTE: ZB ARBEITS-, DIENST-, WERKVERTRAG	82
6.4	ZEIT = BEENDIGUNG DER LEISTUNG; D.H. AUS DEM VERTRAG WIRD KEINE LEISTUNG MEHR GESCHULDET	82
6.5	EINZELFÄLLE	82
6.6	VERZEHR AN ORT UND STELLE	82
6.6.1	VERWALTUNGS-AUFASSUNG	83
6.6.2	SCHAUBILD	88
6.7	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG – <u>REGELUNG BIS 31.12.2009</u>	89
6.7.1	PRÜFUNGSREIHENFOLGE	89
6.7.2	BEFÖRDERUNGSLEISTUNGEN ETC.; § 3B	90
6.7.2.1	Beförderung	90
6.7.2.2	Beladen, Entladen, Umschlagen von Gütern	92
6.7.2.3	Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung	92
6.7.2.4	Vermittlung von Leistungen lt. Tz. 6.7.2.2	92
6.7.3	ANDERE SONSTIGE LEISTUNGEN.; § 3A	93
6.7.3.1	Grundstücksumsätze; § 3a Abs. 2 Nr. 1	94
6.7.3.2	Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 2 Nr. 3	95
6.7.3.3	Vermittlungsleistungen; § 3a Abs. 2 Nr. 4	95
6.7.3.4	Leistungskatalog des § 3a Abs. 4	96
6.7.3.5	Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 13 und 14 UStG und § 3a Abs. 3a UStG ► Abschn. 39b und 39c UStR	97
6.7.3.6	Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG	104
6.7.4	LEISTUNGEN I.S.V. § 1 USTDV (§ 3A ABS. 5)	105
6.7.5	BESORGUNG SONSTIGER LEISTUNGEN; § 3 ABS. 11	105
6.7.5.1	<u>Die Dienstleistungskommission</u>	106
6.8	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG – <u>REGELUNG AB 1.1.2010</u>	112
6.8.1	TABELLARISCHE ÜBERSICHT	112
6.8.2	BMF-SCHREIBEN VOM 4.9.2009	113
6.8.3	ORT DER SONSTIGEN LEISTUNG NACH § 3E USTG	114
6.9	EINHEITLICHKEIT DER LEISTUNG – A 29 USTR	115
7	<u>WERKLIEFERUNGEN, WERKLEISTUNGEN; § 3 ABS. 4 USTG – A 27 USTR</u>	118
7.1	ABGRENZUNG DER LEISTUNGSARTEN	120
7.2	TABELLE LEISTUNGSARTEN	121
8	<u>UNENTGELTLICHE WERTABGABEN (BIS 31.03.1999 EIGENVERBRAUCH)</u>	122
8.1	ENTNAHME VON GEGENSTÄNDEN; § 3 ABS. 1B USTG, ABSCHN. 24A UND 24B USTR	123
8.1.1	ENTNAHME EINES GEGENSTANDES DURCH EINEN UNTERNEHMER AUS SEINEM UNTERNEHMEN FÜR ZWECKE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 1B NR. 1	123
8.1.1.1	Gegenstand der Entnahme	123

8.1.1.2	Unternehmerischer und außerunternehmerischer Bereich	127
8.1.1.3	Zeit und Ort der Entnahme; Entstehung der Steuer.....	127
8.1.1.4	Steuerpflicht	127
8.1.1.5	Bemessungsgrundlage; § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, Abschn. 155 Abs. 1 UStR.....	128
8.1.2	UNENTGELTLICHE ZUWENDUNG EINES GEGENSTANDES DURCH EINEN UNTERNEHMER AN SEIN PERSONAL FÜR DESSEN PRIVATEN BEDARF; § 3 ABS. 1B NR. 2	128
8.1.3	JEDE ANDERE UNENTGELTLICHE ZUWENDUNG EINES GEGENSTANDES, AUSGENOMMEN GESCHENKE VON GERINGEM WERT UND WARENmuster FÜR ZWECHE DES UNTERNEHMENS; § 3 ABS. 1B NR. 3	129
8.2	ENTNAHME SONSTIGER LEISTUNGEN; § 3 ABS. 9A UStG, ABSCHN. 24A UND 24C USTR	129
8.2.1	VERWENDUNG EINES DEM UNTERNEHMEN ZUGEORDNETEN GEGENSTANDES FÜR ZWECHE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 9A NR. 1 UStG.....	130
8.2.1.1	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe – Fall „Seeling“ – s. Abschn. 24c abs. 7 ff. UStR.....	131
8.2.1.2	Bemessungsgrundlage bei sonstigen Leistungen i.S. des § 3 Abs. 9a Nr. 1 und 2 UStG – BMF vom 13.4.2004 – A 155 Abs. 3 UStR	136
8.2.2	UNENTGELTLICHE ERBRINGUNG EINER ANDEREN SONSTIGEN LEISTUNG FÜR ZWECHE, DIE AUßERHALB DES UNTERNEHMENS LIEGEN; § 3 ABS. 9A NR. 2 UStG, ABSCHN. 24A, 24C USTR	139
8.2.3	EINZELFÄLLE.....	140
8.2.4	KFZ-NUTZUNG DURCH EINZELUNTERNEHMER	142
8.2.4.1	Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei unternehmerisch genutzten Fahrzeugen ab 1. April 1999 – BMF-Schreiben vom 27.8.2004	143
8.2.4.2	Schaubild PKW-Privatnutzung durch Einzelunternehmer	150
8.2.5	KFZ-ÜBERLASSUNG AN DAS PERSONAL	151
8.2.6	SCHAUBILDER PKW-NUTZUNG.....	155
8.2.7	BEHANDLUNG PKW-NUTZUNG NACH ANSCHAFUNGSDATUM.....	159
8.2.8	WEITERE ÄNDERUNG ZUM 1.1.2006.....	159
8.2.9	ÜBERLASSUNG PKW DURCH GESELLSCHAFTEN	160
8.2.9.1	Überlassung eines PKW zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter.....	160
8.2.9.2	Überlassung eines PKW an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zur privaten Nutzung	161
8.3	REPRÄSENTATIONSAUFWAND, § 4 ABS. 5 EStG VGL. Tz. 16.4.....	163
8.3.1	EINZELFÄLLE.....	163
8.3.1.1	Sachgeschenke; § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG	163
8.3.2	BEWIRTUNG VON GESCHÄFTSFREUNDEN; § 4 ABS. 5 NR. 2 EStG.....	165
8.3.3	MEHRAUFWENDUNGEN FÜR VERPFLEGUNG; § 4 ABS. 5 NR. 5 EStG	166
8.3.4	AUFWENDUNGEN IM RAHMEN DES U'NS, DIE UNTER DAS ABZUGSVERBOT DES § 12 NR. 1 EStG FALLEN.....	167
8.4	SCHAUBILDER	168
9	<u>LEISTUNGSUSTAUSCH BEI GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSEN</u>	174
9.1	LEISTUNGEN DER GESELLSCHAFTER AN DIE GESELLSCHAFT	174
9.1.1	UNTERNEHMEREIGENSCHAFT DER G'TER; § 2 ABS. 1 UStG.....	174
9.1.2	ENTGELTLICHKEIT DER LEISTUNG	183
9.1.3	BEISPIEL	185
9.2	LEISTUNGEN DER GESELLSCHAFT AN DIE G'TER	187

<u>10</u>	<u>EINFUHR</u>	189
<u>11</u>	<u>INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB § 1 ABS. 1 NR. 5 USTG</u>	190
11.1	BEGRIFF GEMEINSCHAFTSGBIET; ABSCHN. 13A USTR – s. Tz. 5.6.7.....	190
11.2	REGELFALL DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A USTG	190
11.3	EINSCHRÄNKUNG DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A ABS. 3 - 5 USTG.....	190
11.4	ERWEITERUNG DER ERWERBSBESTEUERUNG; § 1A ABS. 2 I.V.M. § 3 ABS. 1A USTG 192	
11.5	ERWERB NEUER FAHRZEUGE; § 1B USTG	196
11.6	STEUERBARKEIT, STEUERPFICHT, BEMESSUNGSGRUNDLAGEN.....	196
11.6.1	ORT DES INNERGEMEINSCHAFTLICHEN ERWERBS; § 3D USTG.....	196
11.6.2	STEUERBARKEIT; § 1 ABS. 1 NR. 5	198
11.6.3	STEUERPFICHT	198
11.6.4	BEMESSUNGSGRUNDLAGE; § 10 ABS. 1 USTG	198
11.7	STEUERENTSTEHUNG, STEUERSCHULDNER, BESTEUERUNGSVERFAHREN	199
11.8	ERWERBSTEUER ALS VORSTEUER; § 15 ABS. 1 NR. 3 USTG.....	200
11.9	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN; § 22 ABS. 2 NR. 7 USTG	200
11.9.1	UST-IDENTIFIKATIONS-NR. - § 27A USTG	200
11.10	SCHAUBILDER INNERGEMEINSCHAFTLICHER ERWERB	201
<u>12</u>	<u>INNERGEM. VERSANDHANDEL; § 3C USTG</u>	203
12.1	SCHAUBILD VERSANDHANDEL.....	205
<u>13</u>	<u>STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 1B USTG: INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG</u>	206
13.1	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG NEUER FAHRZEUGE	206
13.2	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG ANDERER GEGENSTÄNDE AN ERWERBSTEUERPFICHTIGE; §§ 4 NR. 1B, 6A USTG	207
13.2.1	GESAMTÜBERSICHT BUCH- UND BELEGNACHWEIS.....	213
13.2.2	VERTRAUENSSCHUTZREGELUNG (§ 6A ABS. 4 USTG).....	215
13.3	SCHAUBILDER INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNG	218
13.4	REIHENGESCHÄFTE (INNERGEMEINSCHAFTLICH).....	222
13.5	INNERGEM. DREIECKSGESCHÄFTE.....	224
13.5.1	KURZÜBERSICHT VORAUSSETZUNGEN DREIECKSGESCHÄFT	225
13.6	INNERGEMEINSCHAFTLICHE LIEFERUNGEN/ERWERBE – GESAMTÜBERSICHT/FALLKONSTELLATIONEN.....	226
<u>14</u>	<u>STEUERBEFREIUNGEN</u>	227
14.1	GRUNDSÄTZE.....	227
14.1.1	WIRKUNG DER STEUERBEFREIUNGEN IM MWST-SYSTEM (BERECHNUNG MIT 16 %)	227
14.1.2	ÜBERBLICK ÜBER DIE STEUERBEFREIUNGEN	228
14.2	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 3 USTG	229

14.2.1	BEFÖRDERUNGSLEISTUNG, § 3 ABS. 9 USTG BESORGUNG DER BEFÖRDERUNGSLEISTUNG, § 3 ABS. 11 USTG	229
14.2.2	ORTSBESTIMMUNG; § 3B ABS. 1 USTG, ABSCHN. 42A FF USTR	229
14.2.3	BMF-SCHREIBEN VOM 15.9.2009 - ERLEICHTERUNGEN FÜR DIE TRENNU NG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGEN.....	230
14.2.4	STEUERBEFREIUNG NUR FÜR GÜTERBEFÖRDERUNG (NICHT FÜR PERSONENBEFÖRDERUNG).....	231
14.3	STEUERBEFREIUNG NACH § 4 NR. 4A USTG – UMSATZSTEUERLAGERREGELUNG...	234
14.3.1	VORAUSSETZUNGEN DER STEUERBEFREIUNG.....	234
14.3.2	AUSSCHLUß DER STEUERBEFREIUNG	235
14.3.3	BESONDERE BEGRIFFE IM ZUSAMMENHANG MIT § 4 NR. 4A USTG:.....	235
14.3.4	WEGFALL DER STEUERBEFREIUNG DURCH „AUSLAGERUNG“.....	235
14.3.5	VORSTEUERABZUG AUSLAGERER.....	236
14.4	STEUERBEFREIUNG BESTIMMTER EINFUHRANSCHLUßLIEFERUNGEN - § 4 NR. 4B USTG 236	
14.4.1	ALTE RECHTSLAGE.....	236
14.4.2	NEUE RECHTSLAGE	236
14.5	ANWENDUNGSBEISPIELE FÜR DIE STEUERBEFREIUNGEN NACH § 4 NR. 4A UND § 4 NR. 4B USTG:.....	237
14.6	STEUERBEFREIUNGEN NACH § 4 NR. 5 USTG [ABSCHN. 52 - 54 USTR]	238
14.6.1	VERMITTLUNGSLEISTUNG; § 3 ABS. 9	238
14.6.2	STEUERPFLICHT	239
14.6.3	NACHWEISE; § 22 UStDV, ABSCHN. 54 USTR	241
14.6.4	BEGRIFF „VERMITTLUNG“ – ENTWICKLUNG DER RECHTSPRECHUNG.....	241
14.6.4.1	BMF vom 13.12.2004.....	241
14.6.4.2	BMF vom 29.11.2007 - IV A 6-S 7160a/07/0001, 2007/0544325	241
14.6.4.3	BMF-Schreiben vom 9.10.2008 - BStBl I 2008 S. 948.....	242
14.6.4.4	BFH-Urteil vom 30.10.2008 – V R 44/07	242
14.6.4.5	BMF-Schreiben vom 23.6.2009 - IV B 9 - S 7160-f08/10004.....	242
14.7	BEFREIUNG FÜR DIE BETEILIGUNG ALS STILLER GESELLSCHAFTER - § 4 NR. 8J USTG 243	
14.8	§ 4 NR. 9 USTG	243
14.8.1	§ 4 NR. 9A USTG - UMSÄTZE, DIE UNTER DAS GRUNDERWERBSTEUERGESETZ FALLEN 243	
14.8.1.1	Entnahme – BMF-Schreiben vom 22.9.2008	244
14.8.2	§ 4 NR. 9B USTG – UMSÄTZE, DIE UNTER DAS RENNWETT- UND LOTTERIEGESETZ FALLEN 245	
14.9	VERMIETUNGSUMSÄTZE § 4 NR. 12 USTG	245
14.9.1	SCHAUBILD.....	246
14.9.2	SCHAUBILD SPORTSTÄTTEN	247
14.9.3	HINWEIS SPORTSTÄTTEN	248
14.9.4	BMF-SCHREIBEN VOM 15.1.2009 (EINHEITLICHE VERMIETUNGSLEISTUNG).....	249
14.10	STEUERBEFREIUNG GEM. § 4 NR. 14 USTG (HEILBERUFE)	250
14.11	STEUERBEFREIUNG GEM. § 4 NR. 20 USTG – „SOLOKÜNSTLER“	251
14.12	§ 4 NR. 21A USTG: UMSÄTZE DER STAATLICHEN HOCHSCHULEN AUS FORSCHUNGSTÄTIGKEIT.....	252
14.13	STEUERBEFREIUNG BEIM INNERGEMEINSCHAFTLICHEN ERWERB VON GEGENSTÄNDEN; § 4 B USTG	252
14.14	VERZICHT AUF STEUERBEFREIUNGEN; § 9 USTG	253

15	<u>STEUERSÄTZE; § 12, ABSCHN. 160 – 175 USTR</u>	<u>255</u>
15.1	BEDEUTUNG DER STEUERSÄTZE	255
15.2	ERMÄßIGTER STEUERSATZ; § 12 ABS. 2	255
15.3	STEUERSATZ FÜR „KOMBINATIONSARTIKEL“	256
15.4	ANHEBUNG DES STEUERSATZES ZUM 1.1.2007	257
15.4.1	STEUERSATZANHEBUNG	257
15.4.1.1	Anhebung des allgemeinen Steuersatzes (§ 12 Abs. 1 UStG) sowie der land- und forstwirtschaftlichen Durchschnittssätze (§ 24 Abs. 1 UStG)	257
15.4.1.2	Anwendungsregelung für Änderungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 27 Abs. 1 UStG)	258
15.4.2	AUSWIRKUNGEN DER ANHEBUNG DES ALLGEMEINEN STEUERSATZES	258
15.4.2.1	Anwendungsbeginn	258
15.4.2.2	Behandlung bei der Istversteuerung	258
15.4.2.3	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Abrechnung von Teilentgelten, die vor dem 1. Januar 2007 für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen vereinnahmt werden	259
15.4.2.4	Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug bei der Erteilung von Vorausrechnungen für nach dem 31. Dezember 2006 ausgeführte Leistungen	260
15.4.2.5	Abrechnung von Leistungen und Teilleistungen im Rahmen der Istversteuerung von Anzahlungen	261
15.4.2.6	Steuerausweis und Berücksichtigung der umsatzsteuerlichen Mehrbelastung bei langfristigen Verträgen (Altverträgen)	261
15.4.2.7	Umsatzsteuerberechnung und Berechnung der Bemessungsgrundlagen und Entgeltminderungen	262
15.4.3	ÜBERGANGSREGELUNGEN	262
15.4.3.1	Allgemeines	262
15.4.3.2	Werklieferungen und Werkleistungen	262
15.4.3.3	Dauerleistungen	263
15.4.3.4	Änderungen der Bemessungsgrundlagen	264
15.4.3.5	Besteuerung von Telekommunikationsleistungen	266
15.4.3.6	Besteuerung von Strom-, Gas- und Wärmelieferungen	266
15.4.3.7	Besteuerung von Personenbeförderungen	267
15.4.3.8	Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern	267
15.4.3.9	Besteuerung der Umsätze von Handelsmaklern	267
15.4.3.10	Besteuerung der Umsätze im Gastgewerbe beim Übergang zu dem erhöhten allgemeinen Steuersatz	268
15.4.3.11	Umtausch von Gegenständen	268
16	<u>VORSTEUERABZUG - SCHAUBILD</u>	<u>269</u>
16.1	WESEN, WIRKUNG, BEDEUTUNG DES VORSTEUERABZUGS IM MWST-SYSTEM	270
16.2	ANSCHAFFUNGSBEZOGENE MERKMALE DES VORSTEUERABZUGS; § 15 ABS. 1	270
16.2.1	PERSÖNLICHE VORAUSSETZUNGEN; ABSCHN. 191	270
16.2.2	SACHLICHE VORAUSSETZUNGEN; ABSCHN. 192 USTR	271
16.2.2.1	Vorsteuerabzug bei gemeinschaftlicher Auftragserteilung	272
16.3	AUSSTELLUNG VON RECHNUNGEN – AB DEM 1.1.2004	284
16.3.1	HINTERGRUND DER NEUREGELUNGEN	284
16.3.2	RECHNUNGSBEGRIFF:	284

16.3.3	RECHT ODER PFLICHT ZUR RECHNUNGSErTEILUNG?	285
16.3.3.1	Rechnungsausstellpflicht –Grundstücksleistung – A 183 (3) + 183a UStR.....	285
16.3.4	PFLICHTANGABEN IN DER RECHNUNG	285
16.3.4.1	Angabe des Zeitpunkts der Leistung und der im Voraus vereinbarten Minderungen des Entgelts – BMF-Schreiben vom 3.8.2004 Abschn. 185 Abs. 16 UStR (teilweise).....	287
16.3.5	ZUSÄTZLICHE RECHNUNGSANGABEN IN BESONDEREN FÄLLEN (§ 14A UStG).....	289
16.3.6	BERICHTIGUNG VON RECHNUNGEN – A 188A USTR.....	290
16.3.7	FORM DER RECHNUNG.....	291
16.3.7.1	Rechnungen in elektronischer Form - Abschn. 184a UStR.....	291
16.3.7.2	Sonderfall Telefaxrechnung	291
16.3.7.3	Online-Fahrausweise	292
16.3.8	AUSSTELLER DER RECHNUNG.....	292
16.3.9	RECHNUNG IN FORM DER GUTSCHRIFT – A 184 USTR.....	292
16.3.10	AUFBEWAHRUNGSPFLICHTEN (§ 14B UStG).....	293
16.3.11	RECHNUNGEN ÜBER KLEINBETRÄGE	294
16.3.11.1	Übersicht „normale“ Rechnung - Kleinbetragsrechnung	294
16.3.12	FAHRAUSWEISE ALS RECHNUNGEN	295
16.3.13	UNBERECHTIGTER STEUERAUSWEIS - § 14C Abs. 2 UStG (Absch. 190D USTR)...	296
16.3.14	UNRICHTIGER STEUERAUSWEIS - § 14C Abs. 1 UStG (Abschn. 190C USTR).....	298
16.3.14.1	Beispiele unrichtiger Steuerausweis.....	300
16.4	EINSCHRÄNKUNG VORSTEUERABZUG - § 15 Abs. 1A UStG	300
16.4.1	AKTUELLE BEHANDLUNG DES VORSTEUERABZUGS AUS REISEKOSTEN - VGL. Tz. 8.3.3 301	
16.5	UMSATZBEZOGENE (VERWENDUNGSBEZOGENE) MERKMALE DES VORSTEUERABZUGS; § 15 Abs. 2 + 3	302
16.5.1	AUSSCHLUBUMSÄTZE; ABSCHN. 203 Abs. 1, Abschn. 204 USTR	302
16.5.2	ABZUGSUMSÄTZE	302
16.5.3	EINGANGSLEISTUNGEN IN UNMITTELBAREM BZW. MITTELBAREM ZUSAMMENHANG MIT STEUERFREIEN UMSÄTZEN; ABSCHN. 204 USTR.....	302
16.5.4	EINGANGSLEISTUNGEN IN ZUSAMMENHANG MIT UMSÄTZEN IM AUSLAND; § 15 Abs. 2 Nr. 2, Abschn. 205 USTR.....	303
16.5.5	EINGANGSLEISTUNGEN IN ZUSAMMENHANG MIT MANGELS ENTGELT NICHT STUEBERAREN LEISTUNGEN; § 15 Abs. 2 Nr. 3, Abschn. 206 USTR	304
16.5.6	UNTERGANG VON GEGENSTÄNDEN, DIE ZUR AUSFÜHRUNG VON AUSSCHLUBUMSÄTZEN BESTIMMT WAREN;	304
16.5.7	SCHAUBILD ABZUGSFÄHIGKEIT VON VORSTEUERN.....	305
16.5.8	VORSTEUERABZUG BEI UNGEKLÄRTER ERSTMALIGER VERWENDUNG (WIEDERHOLUNG)	306
16.5.8.1	Bisherige Rechtslage z.B. BFH, BStBl II 1987, 521, 1988, 468:	306
16.5.8.2	Neue Rechtslage: Recht des Steuerpflichtigen auf sofortigen Vorsteuerabzug	306
16.5.9	VORSTEUERAUFTEILUNG	309
16.5.9.1	VSt-Abzug bei Anschaffung od. Herstellung von Gebäuden.....	314
16.5.10	SCHAUBILD AUFTEILUNG VON VORSTEUERN	318
16.5.11	SACHVERHALT ÜBUNG EIGENSTUDIUM.....	319
17	<u>BEMESSUNGSGRUNDLAGEN</u>	<u>321</u>
17.1	ENTGELT BEI LIEFERUNG UND SONSTIGEN LEISTUNGEN:.....	321
17.1.1	SCHAUBILD – FORMEN DES ENTGELTES	321
17.1.2	BEDEUTUNG	321

17.1.3	FORMEN DES ENTGELTS	321
17.1.4	UMFANG DES ENTGELTS	322
17.1.4.1	Änderung der Rechtsprechung bei Verkaufsgenten	323
17.1.5	DEVISENENTGELTE; § 16 Abs. 6, ABSCHN. 222 USTR	327
17.2	ENTGELT BEI TAUSCH, TAUSCHÄHNL. UMSÄTZEN, ANNAHME AN ZAHLUNGS STATT; § 10 ABS. 2	328
17.3	ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE; ABSCHN. 223 FF.....	329
17.3.1	NACHTRÄGLICHE ENTGELTSMINDERUNGEN; ABSCHN. 151 + 223 USTR	329
17.3.2	NACHTRÄGLICHE ENTGELTSERHÖHUNGEN	329
17.3.3	FORDERUNGS AUSFÄLLE	330
17.3.4	NICHTAUSFÜHRUNG EINER VEREINBARTEN LEISTUNG	330
17.3.5	RÜCKGÄNGIGMACHUNG EINER STPFLICHTIGEN LEISTUNG	330
17.3.6	NACHWEIS ORT DES I.G.E.....	330
17.3.7	NICHT ABZIEHBARE AUFWENDUNGEN.....	330
17.3.8	DURCHFÜHRUNG DER BERICHTIGUNG	330
17.3.9	WECHSELDISKONTIERUNG; ABSCHN. 151 Abs. 5 USTR.....	331
17.3.10	"ECHTES" UND „UNECHTES“ FACTORING	332
17.3.11	VERTRAGSSTRAFEN ETC.	333
17.3.12	ÄNDERUNG DER BEMESSUNGSGRUNDLAGE BEI DER AUSGABE VON GUTSCHEINEN	334
18	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG EINER EINZELFIRMA</u>	335
18.1	GRÜNDUNG	335
18.2	AUFLÖSUNG DURCH EINSTELLEN.....	335
18.3	AUFLÖSUNG DURCH LIQUIDATION.....	335
18.4	AUFLÖSUNG DURCH GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN	335
18.4.1	BESONDERHEITEN:	337
18.4.2	VORSTEUERABZUG BEI GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN	339
19	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN</u>	340
19.1	GRÜNDUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT	340
19.2	ÄNDERUNG DER RECHTSPRECHUNG	341
19.2.1	VORSTEUERABZUG BEI GEWÄHRUNG VON GESELLSCHAFTSRECHTEN.....	342
19.3	AUFLÖSUNG EINER PERSONENGESELLSCHAFT.....	344
19.3.1	GESCHÄFTSVERÄÜBERUNG IM GANZEN; § 1 Abs. 1A.....	344
19.3.2	LIQUIDATION	344
19.3.3	REALTEILUNG.....	344
19.4	GESELLSCHAFTER-WECHSEL	344
19.4.1	EINTRITT IN EINE BESTEHENDE PERSGES.....	344
19.4.2	AUSSCHEIDEN EINES G'TERS UNTER AUSSCHLUß DER LIQUIDATION; § 738 BGB.....	344
19.4.3	AUSSCHEIDEN DES VORLETZTEN G'TERS AUS EINER PERSGES.....	345
19.4.4	VOLLSTÄNDIGER G'TER-WECHSEL.....	345
20	<u>GRÜNDUNG UND AUFLÖSUNG VON KAPITALGESELLSCHAFTEN.....</u>	346
20.1	GRÜNDUNG	346
20.2	AUFLÖSUNG.....	347

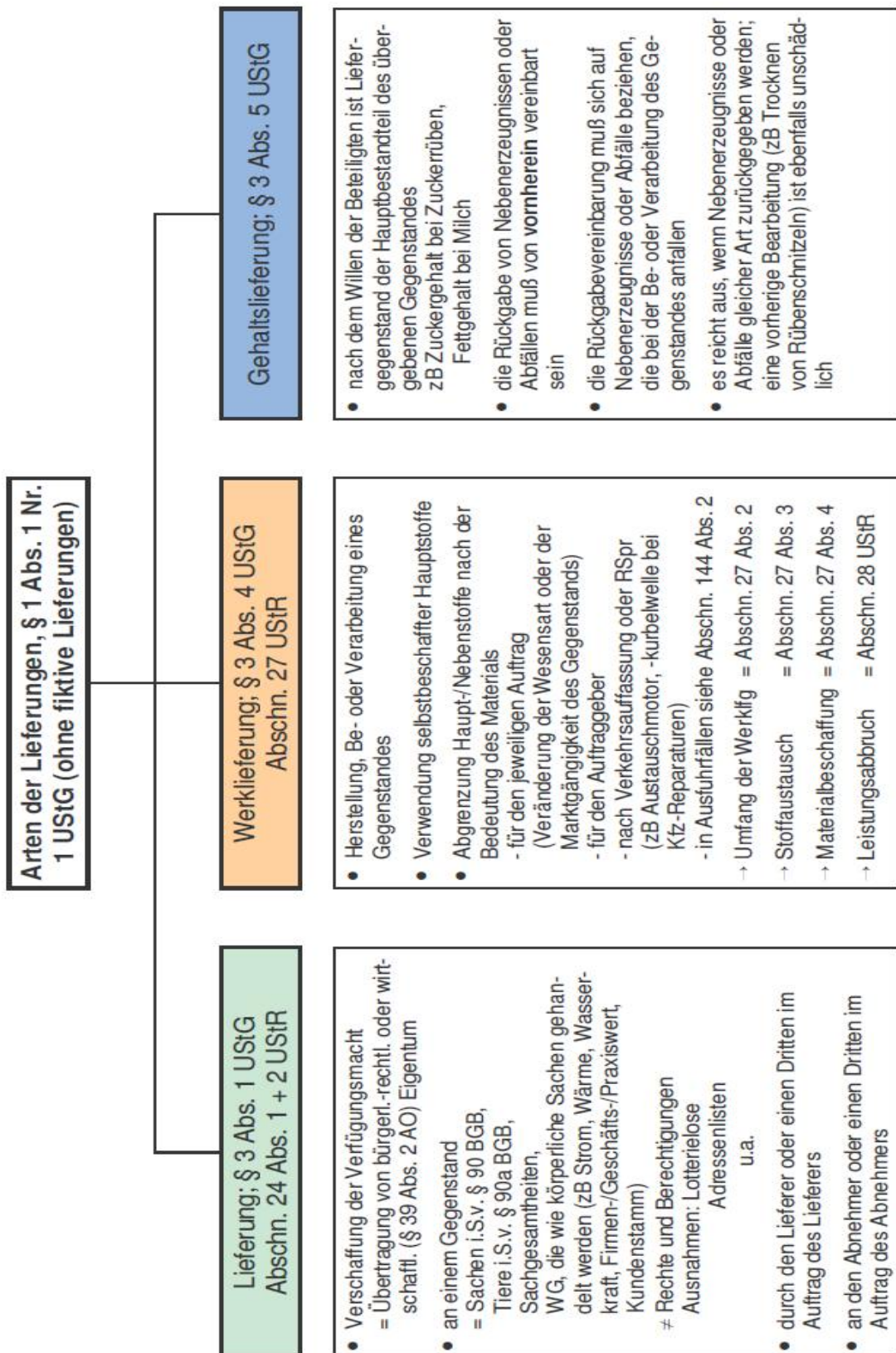
20.3	GESELLSCHAFTER-WECHSEL	347
20.3.1	EINTRITT IN EINE BESTEHENDE KAPGES SIEHE Tz 20.1.	347
20.3.2	AUSSCHEIDEN.....	347
21	<u>UMWANDLUNG, VERSCHMELZUNG</u>	347
21.1	FORMWECHSELNDE UMWANDLUNG	347
21.2	ÜBERTRAGENDE UMWANDLUNG UND VERSCHMELZUNG	347
22	<u>BERICHTIGUNG DES VORSTEUERABZUGS; § 15A.....</u>	348
22.1	RECHTSLAGE BIS 31.12.2001.....	348
22.1.1	NUTZUNGSÄNDERUNGEN IM VERANLAGUNGSZEITRAUM DER ERSTMALIGEN VERWENDUNG ZUR AUSFÜHRUNG VON UMSÄTZEN; § 15 ABS. 1 - 4	348
22.1.2	ÄNDERUNG DER VERHÄLTNISSE IN DEN FOLGEJAHREN; § 15A.....	349
22.1.2.1	Grundsätze:.....	349
22.1.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich; Abschn. 215	349
22.1.2.3	Berichtigungszeitraum; § 15a Abs. 1, Abschn. 216	351
22.1.2.4	Durchführung der Berichtigung; § 15a Abs. 2, Abschn. 217	352
22.1.3	ÄNDERUNG DER NUTZUNG VON FAHRZEUGEN (§ 15A ABS.3 NR. 2 USTG).....	354
22.1.4	VERÄUßERUNG ODER ENTNAHME VON FAHRZEUGEN.....	355
22.2	UNTERSCHIEDE § 15A ALTE - NEUE FASSUNG	356
22.3	RECHTSLAGE AB 1.1.2002.....	357
22.3.1	ALLGEMEINES	357
22.3.2	VEREINFACHUNGEN BEI DER BERICHTIGUNG (§ 15A ABS. 6 USTG; § 44 UStDV) ...	360
22.3.2.1	Absehen von der Berichtigung (§ 44 Abs. 1 UStDV).....	360
22.3.2.2	Berichtigung im Rahmen der Steuererklärung für das Kalenderjahr (§ 44 Abs. 4 UStDV) 360	
22.3.2.3	Vereinfachungsregelungen; § 44 Abs. 1 - 3 UStDV – ab 1.1.2005.....	361
22.3.3	BEISPIEL § 15/§ 15A USTG.....	362
22.4	RECHTSLAGE AB 1.1.2005	364
22.4.1	AUSWEITUNG DES REGELUNGSBEREICHS	364
22.4.2	NEUER ÄNDERUNGSTATBESTAND	364
22.4.3	ANWENDUNGSBEREICH UND HINTERGRUND DER NEUREGELUNGEN	365
22.4.4	AUSBlick – PRAKTISCHE UMSETZUNG.....	366
22.4.5	ANHEBUNG DER BETRAGSGRENZEN BEI DEN VEREINFACHUNGSREGELUNGEN DES § 44 UStDV – s. Tz. 22.3.2.3	366
22.4.6	GRUNDLEGENDE ANMERKUNGEN ZUR ANWENDUNG DES NEUEN § 15A USTG (GELTUNG AB 01.01.2002)	366
22.4.7	§ 15A ABS. 2 USTG – BAYERISCHES LANDESAMT FÜR STEUERN VOM 23.7.2008-09-19 (AUSZUG).....	367
22.4.8	ERGÄNZUNGEN DURCH DAS „GESETZ ZUM ABBAU BÜROKRATISCHER HEMMNISSE“	372
22.4.9	VORGEHENSWEISE § 15A USTG – ZUSAMMENFASSUNG.....	375
23	<u>STEUERENTSTEHUNG § 13 USTG</u>	376
24	<u>BESONDERE BESTEUERUNGSFORMEN</u>	376

24.1	GESETZLICHE BESTEUERUNG DES GEBRAUCHTWARENHANDELS; § 25A UStG.....	377
24.1.1	GEBRAUCHTWARENHANDEL; § 25A, ABSCHN. 276A UStR.....	377
24.1.1.1	Beispiel:.....	379
24.1.1.2	grenzüberschreitender Gebrauchtwagenlieferungen	380
24.2	GESETZLICHE BESTEUERUNG DER REISELEISTUNGEN § 25 UStG	381
24.2.1	SCHAUBILD.....	382
24.3	STEUERABZUGSVERFAHREN; § 18 Abs. 8 UStG, §§ 51 - 58 UStDV – BIS 31.12.2001	383
24.3.1	LEISTENDER UNTERNEHMER; § 51 Abs. 3 UStDV, ABSCHN. 233 Abs. 3+4 UStR ..	383
24.3.2	AUSGEFÜHRTE LEISTUNGEN.....	383
24.3.3	ABZUGSVERPFLICHTETER LEISTUNGSEMPFÄNGER	384
24.3.4	NULLREGELUNG	384
24.3.5	BERECHNUNG, ANMELDUNG UND FÄLLIGKEIT DER STEUER	385
24.3.6	ABZUGSVERFAHREN UND NORMALES BESTEUERUNGSVERFAHREN	386
24.3.7	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN DES L'EMPFÄNGERS.....	386
24.4	§ 13B UStG – AB 1.1.2002	386
24.4.1	GEGENÜBERSTELLUNG ABZUGSVERFAHREN → § 13B UStG	387
24.4.2	SCHAUBILD.....	388
24.4.3	I. ANWENDUNGSBEREICH	389
24.4.4	II. UMSÄTZE, FÜR DIE DER LEISTUNGSEMPFÄNGER DIE STEUER SCHULDET.....	389
24.4.5	III. IM AUSLAND ANSÄSSIGER UNTERNEHMER	390
24.4.6	IV. ENTSTEHUNG DER STEUER	391
24.4.7	V. BEMESSUNGSGRUNDLAGE UND BERECHNUNG DER STEUER	392
24.4.8	VI. RECHNUNGSERTEILUNG	392
24.4.9	VII. VORSTEUERABZUG DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS	392
24.4.10	VIII. STEUERSCHULDNERSCHAFT DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS UND ALLGEMEINES BESTEUERUNGSVERFAHREN	393
24.4.11	IX. AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN	394
24.4.12	X. ÜBERGANGSREGELUNG (§ 27 Abs. 4 UStG)	394
24.5	§ 13B UStG – ÄNDERUNGEN AB 1.1.2004	395
24.5.1	GEÄNDERTE/ NEUE TATBESTÄNDE ZUR STEUERSCHULD DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS 396	
24.5.1.1	I. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen	397
24.5.1.2	II. Bestimmte Bauleistungen	398
24.5.1.3	III. Weitere Anwendungsregelungen.....	401
24.5.1.4	IV. Übergangsregelungen.....	401
24.5.1.5	BMF-Schreiben vom 2.12.2004 - IV A 6 - S 7279 - 100/04.....	402
24.5.2	STATUS DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS NACH § 13B Abs. 1 Nr. 4 UStG	410
24.5.3	STATUS DES LEISTENDEN UNTERNEHMERS (KLARSTELLUNG - § 13B Abs. 2 Satz 4 UStG) 411	
24.5.4	LIEFERUNGEN VON GAS UND ELEKTRIZITÄT - § 13B Abs. 1 Nr. 5 UStG.....	411
24.5.5	ERWEITERUNG DER AUSNAHMEN VON DER STEUERSCHULD DES LEISTUNGSEMPFÄNGERS:	411
24.5.6	ÄNDERUNG AB 1.1.2010 „ANSÄSSIGKEIT“ § 13B Abs. 4 Satz 1	412
24.6	§ 13C UStG – UMSATZSTEUERHAFTUNG BEI FORDERUNGSABTRETUNG.....	413
24.6.1	VORAUSSETZUNGEN:.....	413
24.6.2	RECHTSFOLGE:	413
24.6.3	AUFZEICHNUNGSPFLICHTEN	413
24.7	§ 25D – UMSATZSTEUERHAFTUNG	413
24.7.1	VORAUSSETZUNGEN:.....	414

24.7.2	RECHTSFOLGE:	414
24.8	VORSTEUERVERGÜTUNGSVERFAHREN; § 18 ABS. 9 UStG, § 59 - 62 UStDV - BIS	
31.12.2009	415
24.9	VORSTEUERVERGÜTUNGSVERFAHREN; § 18 ABS. 9, 18G UStG, § 59 - 62 UStDV - AB	
1.1.2010	416
<u>25</u>	<u>STEUERERHEBUNG</u>	<u>417</u>
25.1	VERANLAGUNGS- UND VORANMELDUNGSVERFAHREN (GRUNDSÄTZE)	417
25.2	SONDERREGELUNGEN	417
25.3	BESTEuerung NACH DEN ALLGEMEINEN VORSCHRIFTEN DES UStG	419
25.3.1	VERSTEUERUNG NACH VEREINBARTEN ENTGELTEN	420
25.3.2	BESTEuerung NACH VEREINNAHMEN ENTGELTEN; § 20, ABSCHN. 254 UStR.....	423
25.3.3	WECHSEL DER BESTEUERUNGSART; § 20 ABS. 1 S. 3 UStG	425

5 Lieferung; § 3 Abs. 1 UStG

5.1 Schaubild – Arten der Lieferungen

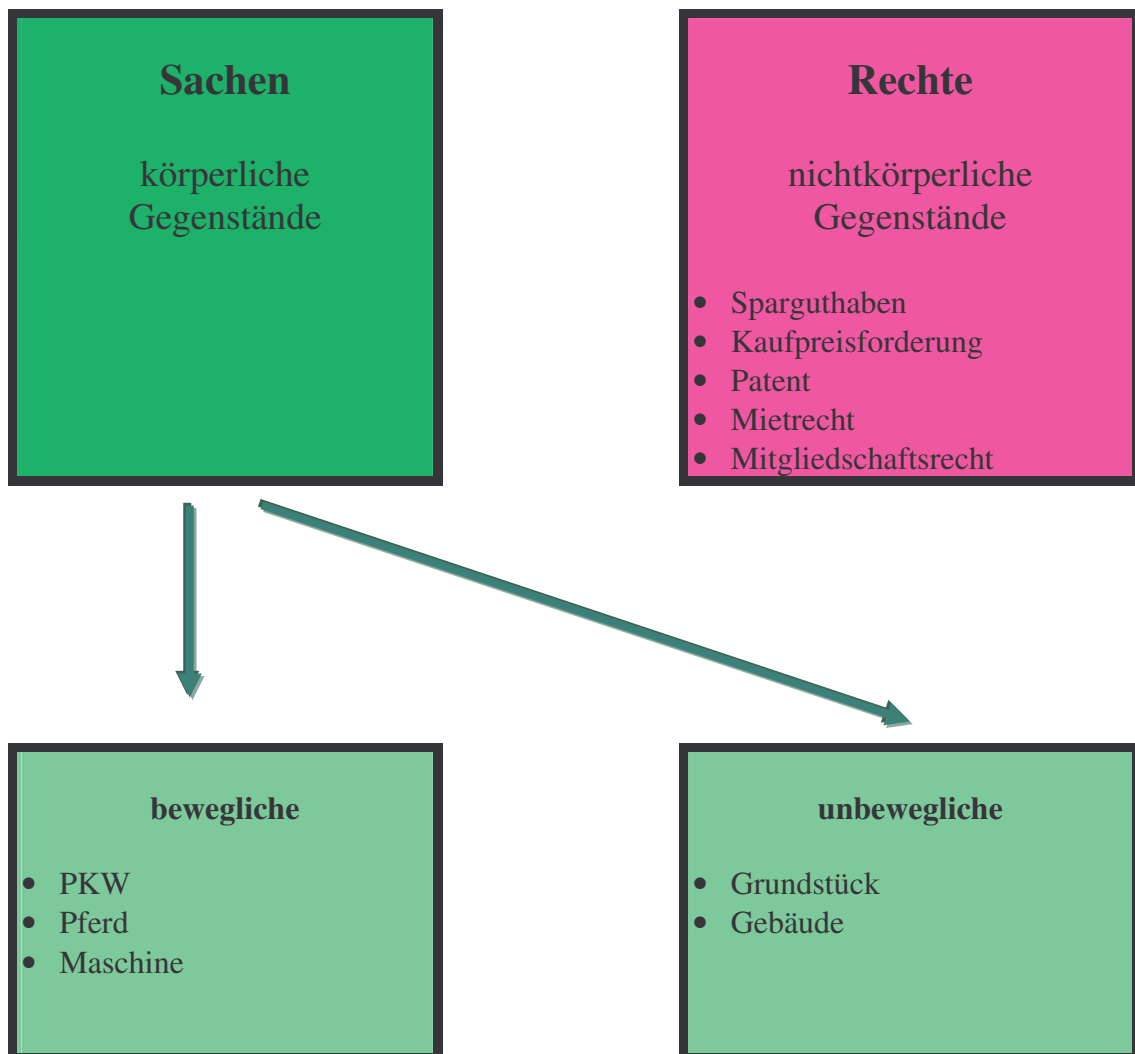


5.2 Begriff

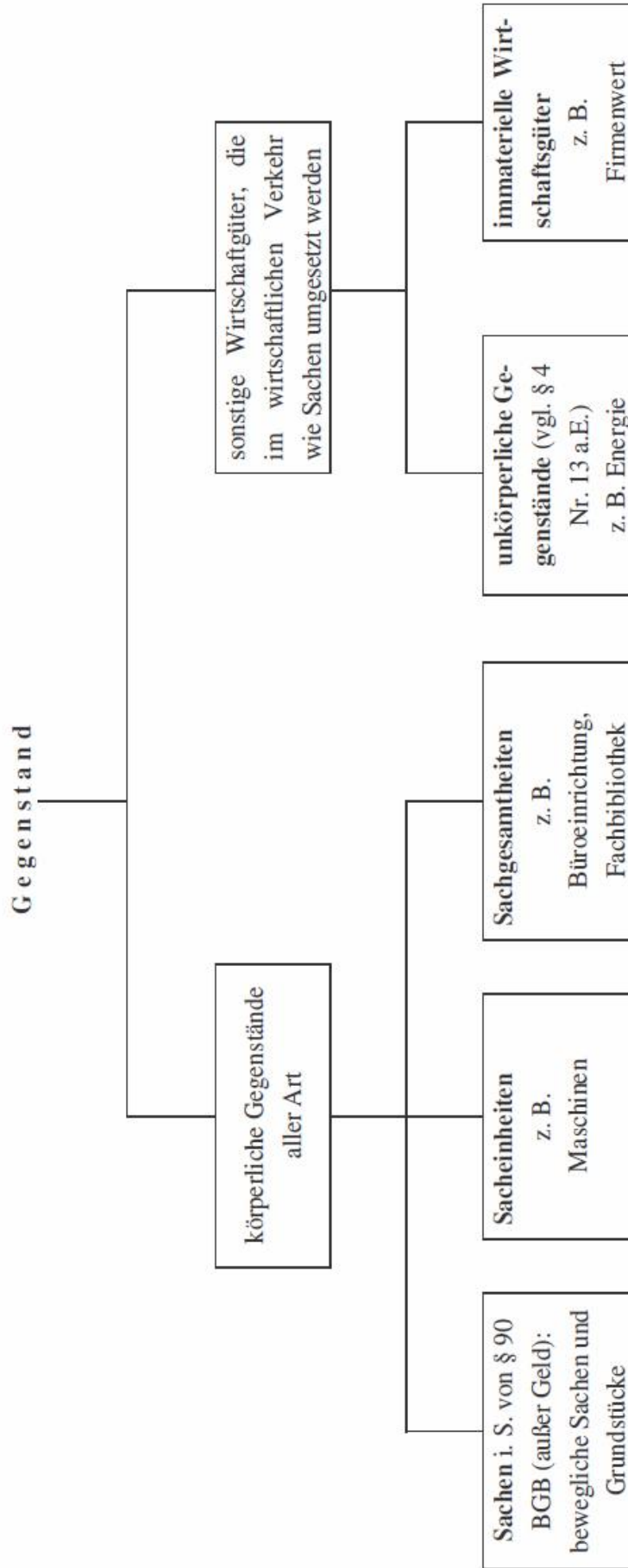
Lieferung = *Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand*

- 2 Beteiligte: Lieferer + Abnehmer
- **Gegenstand**
 - Sache i.S.v. §§ 90, 90a BGB,
 - + Sachbestandteile - vgl. § 3 Abs. 5 - ,
 - + Wirtschaftsgüter, die wie Sachen gehandelt werden, zB Energie: Strom, Wärme, Kälte, Dampf, auch Firmenwert, Praxiswert, Kundenstamm)

Gegenstand lt. **BGB**



Gegenstand der Lieferung im Sinne des § 3 I UStG



Vgl. A 24 I² UStR

Hinweis:

Rechte sind umsatzsteuerlich keine Gegenstände; ihre Übertragung (Abtretung) wird umsatzsteuerlich als sonstige Leistung (§ 3 IX UStG) behandelt.

- **Verschaffung der Verfügungsmacht**
= Übertragung von bürgerl.rechtl. oder wirtschaftl. Eigentum (§ 39 Abs. 2 AO)
- **Besonderheiten:**
 - ① **Übergabesurrogate beachten !**

§ 929 S. 2 BGB	schlichte Einigung - wenn Erwerber bereits Besitzer
§ 930 u. § 868 BGB	Besitzkonstitut - Veräußerer bleibt im Besitz
§ 931 BGB	Abtretung d. Herausgabeanspruchs - Dritter ist im Besitz
§ 363 (2) HGB § 448 HGB	Übergabe von Traditionspapieren

- ② **Verfügungsmachtverschaffung ohne Eigentumsübertragung** ist möglich bei:
 - § 449 BGB: Vorbehaltseigentum (Der Vorbehaltskäufer erlangt mit Übergabe der verkauften Sache bereits das **wirtschaftliche Eigentum** gem. § 39 II Nr. 1 S. 1 AO!)
 - § 935 BGB: Verkauf gestohlener Sachen und bei zivilrechtlich nichtigen Rechtsgeschäften
 - § 383 HGB: Kommissionsgeschäft (§ 3 Abs. 3 UStG)
- ③ **Eigentumsübertragung ohne Verfügungsmachtverschaffung** gibt es z. B. bei:
 - § 930 BGB: **Sicherungsübereignung**, da wirtschaftlich nur die Bestellung eines ("besitzlosen") Pfandrechts (vgl. §§ 1204, 1205 BGB) zugunsten des Sicherungsnehmers beabsichtigt ist; das Wirtschaftsgut darf z.B. nicht vom Sicherungsnehmer veräußert werden, solange der Sicherungsgeber sich an die Sicherungsabrede hält, z. B. die Zinsen und Tilgungsraten des gesicherten Darlehens pünktlich zahlt; d.h. der Sicherungsgeber bleibt wirtschaftlicher Eigentümer, vgl. § 39 II Nr. 1 S. 1 AO.

5.3 Zeitpunkt

Das UStG 97 ff. enthält keine Regelungen hinsichtlich des Lieferzeitpunktes (im Gegensatz zu § 3 Abs. 7 UStG "alt"), der Lieferzeitpunkt bestimmte sich daher grundsätzlich nach §§ 446, 447 BGB (Gefahrenübergang).

- ☛ in der Praxis siehe "Incoterms" = im internationalen Handel übliche Lieferkonditionen „was ist zwischen den Parteien vereinbart?“

Mittlerweile allerdings geht die wohl herrschende Meinung davon aus, daß der **Lieferzeitpunkt der Ortsbestimmung des § 3 Abs. 6 ff. UStG folgt** (ähnlich § 3 Abs. 7 UStG 1997). In der Vergangenheit war diese Auffassung ausschließlich in Teilen der Literatur zu finden; erstmalig wurde sie nunmehr auch vom BMF bei der Neuregelung der Rechnungsangabe „Leistungszeitpunkt“ übernommen. Danach fand sie ihren Niederschlag in A 177 (2) Satz 5 UStR 2008. Gilt also eine Lieferung an einem bestimmten Ort als ausgeführt, wird damit auch der Lieferzeitpunkt festgelegt.

5.4 Auftreten nach Außen

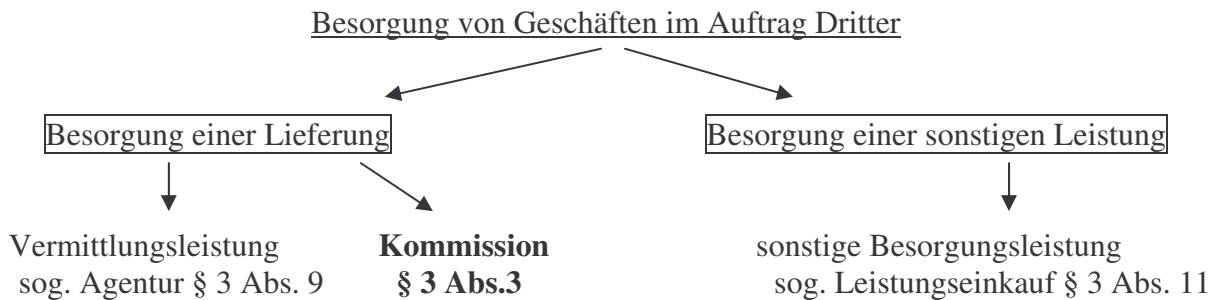
in eigenem Namen für eigene Rechnung
= **Eigenhändler**

in fremdem Namen für fremde Rechnung
= **Agent (Handelsvertreter)**

in fremdem Namen für eigene Rechnung
= **unechte Agentur (wie Eigenhändler)**

in eigenem Namen für fremde Rechnung
= **Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG)**

5.5 Einkaufs- und Verkaufskommission; § 3 Abs. 3 UStG



① Begriff = § 383 HGB:

K'r ist, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen

→ **Auftreten im eigenen Namen für fremde Rechnung**

im Gegensatz zu Auftreten

→ in eigenem Namen für eigene Rechnung

→ Eigenhändler

→ in fremdem Namen für fremde Rechnung

→ Agent/Handelsvertreter

→ in fremdem Namen für eigene Rechnung

→ unechte Agentur (wie Eigenhändler)

Im Gegensatz zu Agenturgeschäften legt der Kommissionär dem Abnehmer nicht offen, daß die Ware nicht sein Eigentum ist und er im Innenverhältnis zum Kommittenten nur den Auftrag hat, die Ware zu veräußern. Zivilrechtlich geht das Eigentum am Kommissionsgut vom Kommittenten unmittelbar auf den Abnehmer über, während umsatzsteuerlich nach § 3 Abs.3 UStG je eine Lieferung vom Kommittenten an den Verkaufskommissionär und vom Verkaufskommissionär an den Abnehmer anzunehmen ist (soL wird „wegfingiert“).

② Verkaufskommission



→ § 3 Abs. 3: Lieferung K't an K'r + Lieferung K'r an Kunden

☛ Der Kommissionär erhält erst in dem Augenblick Verfügungsmacht, in dem er seinerseits seinen Kunden Verfügungsmacht verschafft. Damit erfolgen die Lieferungen K't an K'r und K'r an Kde zum gleichen Zeitpunkt und am gleichen Ort;

vgl. **Abschn. 24 Abs. 2 S. 9 UStR**

Bei innergemeinschaftlichen Kommissionsgeschäften **kann** die Lieferung jedoch schon zu dem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden, zu dem das Kommissionsgut an den Kommissionär gelangt;

vgl. **Abschn. 24 Abs. 2 S. 10 i.V.m. Abschn. 15b Abs. 7 UStR**

- ☛ Der Kommittent überträgt dem Kommissionär nur den Besitz der Ware und die Ermächtigung, nach § 185 BGB über den Gegenstand zu verfügen (**Zivilrecht**).

zB K't, DE, befördert Waren an K'r, FR

→ **Abschn. 24 Abs. 2 S. 8:**

1. Innergemeinschaftliches Verbringen durch K't zu **seiner** Verfügung
= steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in DE; § 3 Abs. 1a, § 6a Abs. 2
= innergemeinschaftlicher Erwerb in FR nach UStG/FR
 2. Die Lfg K't an K'r erfolgt erst zu dem Zeitpunkt, zu dem der K'r die Waren weiterveräußert
= in DE nicht steuerbare Lieferung K't an K'r, von K't in FR zu versteuern
= in DE nicht steuerbare Lieferung K'r an Kde, von K'r in FR zu versteuern
- ☛ K't muß sich in FR steuerlich erfassen lassen!

→ **Abschn. 24 Abs. 2 S. 9 i.V.m. Abschn. 15b Abs. 7**

1. K't: steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung an K'r; § 6a Abs. 1
 2. K'r: in FR innergemeinschaftlicher Erwerb nach UStG/FR und
in DE nicht steuerbare Lieferung K'r an Kde, von K'r in FR zu versteuern
- ☛ K't muß sich in FR nicht steuerlich erfassen lassen!

③ Einkaufskommission



Alt.1: Auf Anweisung des K'r übereignet der Lieferant die Ware direkt an K't

- § 3 Abs. 3: Lieferung L an K'r + Lieferung K'r an K't
- Fall von § 3 Abs. 6 S. 5, siehe Tz 5.9

Alt.2: Der Lieferant überträgt gem. § 433 BGB dem K'r Eigentum an der Ware; dieser überträgt sodann dem K't das Eigentum

- § 3 Abs. 3: Lieferung L an K'r + Lieferung K'r an K't
- der K't wird in dem Augenblick wirtschaftlicher Eigentümer der Ware, in dem sie der Lieferant an den K'r übergeben hat.

Alt.3: Im KommVertrag werden Einigung und Besitzkonstitut nach § 930 BGB vereinbart

- § 3 Abs. 3: Lieferung L an K'r + Lieferung K'r an K't
- der K't wird in dem Augenblick bürgerl.rechtl. Eigentümer der Ware, in dem sie der Lieferant an den K'r übergeben hat.

5.6 Ort der Lieferung; § 3 Abs. 5a

5.6.1 Grundsätze; § 3 Abs. 6 und Abs. 7

- Die Regelungen ab 01.01.1997 machen **keine** Unterscheidung zwischen "Abholen", "Befördern" und "Versenden". Der Abholfall ist der Beförderung oder Versendung gleichgestellt. Es kommt nur noch auf die Warenbewegung als solche an. Wer die Warenbewegung bewirkt (Lieferer oder Abnehmer), ist unbedeutend.
- Die Absätze 6 und 7 sind reine Ortsbestimmungen (im Gegensatz zu § 3 Abs. 7 UStG alt, nach dem auch das Vorliegen einer Lieferung als solche fingiert wurde).
- Der Zeitpunkt der Lieferung folgt der Ortsbestimmung des § 3 Abs. 6 ff. UStG.
- Für die Bestimmung des Lieferorts kommt es immer darauf an, ob eine Lieferung **"mit Warenbewegung"** oder **"ohne Warenbewegung"** vorliegt.
- Der Ort der Lieferung **"mit Warenbewegung"** (Fälle des Abholens, Beförderns, Versendens) bestimmt sich ausnahmslos nach **§ 3 Abs. 6**.
- Der Ort der Lieferung **"ohne Warenbewegung"** bestimmt sich ausnahmslos nach **§ 3 Abs. 7**.

Typische Fälle der Lieferung "ohne Warenbewegung" sind:

- Lieferungen gem. §§ 929 S. 2, 930, 931 BGB („Übergabesurrogate“)
- Werklieferungen durch Montage beim Abnehmer („Montagelieferungen“)
- Lieferungen per Lagerschein gem. § 475c ff HGB,
- Grundstückslieferungen
- Lieferung des Sicherungsgebers (Verwertung nach Sicherungsübereignung),
- Lieferung des Verkaufskommittenten bzw. des Einkaufskommissionärs.
- In den Fällen, in denen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und diese Geschäfte dadurch erfüllt werden, daß der Gegenstand der Lieferungen unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird (**Reihengeschäft**, § 3 Abs. 6 S. 5), ist jede Lieferung für sich zu betrachten:

Die Warenbewegung ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Alle anderen Lieferungen sind Lieferungen "ohne Warenbewegung", so daß § 3 Abs. 7 greift.

5.6.2 Lieferungen mit Warenbewegung (Regelfall)

Ort = § 3 Abs. 6 S. 1

d.h. Ort der Lieferung dort, wo die Beförderung/Versendung an den Abnehmer oder in dessen Auftrag an einen Dritten **beginnt** = grundsätzlich beim Lieferer

zB U'er, Sitz Ludwigshafen, versendet Waren per Bahn ab Lu an Kunden (U'er) in

• München	= Inland	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen
• Moskau	= Drittland	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen
• Mailand	= EG-M	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen

- Begriff „Beförderung“ = § 3 Abs. 6 S. 2
= jede Fortbewegung eines Gegenstandes

Befördern durch Abnehmer/Lieferer

=Lieferer/Abnehmer bringt Gegenst. selbst (oder durch unselbst. Dritten) zum Empfänger.

- Begriff "Versendung" = § 3 Abs. 6 S. 3
= Beförderung durch *selbständigen* Beauftragten
- Begriff "Beginn der Versendung" = § 3 Abs. 6 S. 4

zB Kunde holt Waren bei Lieferer, Sitz Ludwigshafen, ab
der Kunde hat seinen Sitz in

• München	= Inland	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen
• Moskau	= Drittland	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen
• Mailand	= EG-M	→ § 3 Abs. 6 S. 1 = Ludwigshafen

☛ s. Tz. 5.6.5

5.6.3 Lieferungen ohne Warenbewegung (Regelfall)

Ort = § 3 Abs. 7 S. 1

d.h. Ort der Lieferung dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

zB Verkaufskommittent mit Sitz in Mannheim bringt am 11.11.01 Waren mit eigenem Lkw zu seinem Kommissionär nach Mainz. Der Kommissionär verkauft die Waren im Dezember ab Mainz weiter.

→ Lieferung K'r an Kunden =	Lieferung mit Warenbewegung Ort = § 3 Abs. 6 S. 1 = Mainz
Lieferung K't an K'r =	Lieferung ohne Warenbewegung Ort = § 3 Abs. 7 S. 1 = Mainz vgl. Abschn. 24 Abs. 2 S. 8 UStR : am 11.11.01 erfolgt noch keine Lieferung, somit ist diese Warenbewegung unbeachtlich!

5.6.4 Verlagerung des Lieferortes bei Einfuhrlieferung; § 3 Abs. 8 UStG

Grundsatz = § 3 Abs. 6 S. 1 = Ort, an dem Beförderung/Versendung beginnt = Ausland

Ausnahme = Ort der Lieferung bei Einfuhren; § 3 Abs. 8, Abschn. 31 **UStR**

☛ Für die Besteuerung ist grundsätzlich das Bestimmungsland zuständig.

Das kann erreicht werden durch:

- ① Besteuerung an der Grenze = Erhebung von EUSt
- ② Besteuerung des Erwerbs im Bestimmungsland - Steuerschuldner = Erwerber
- ③ Besteuerung der Lieferung im Bestimmungsland - Steuerschuldner = Lieferer
siehe § 3 Abs. 8: der Lieferort wird in das Bestimmungsland verlegt!

- **Voraussetzungen:**
 - a) Beförderung/Versendung des Liefergegenstandes durch Lieferer oder Abnehmer
 - b) aus dem Drittlandsgebiet in das Inland
 - c) Lieferer oder sein Beauftragter ist Schuldner der EUST
- **Folge:**

Ort der Lieferung = Einfuhrland = Inland
- **Schuldner der EUST:**

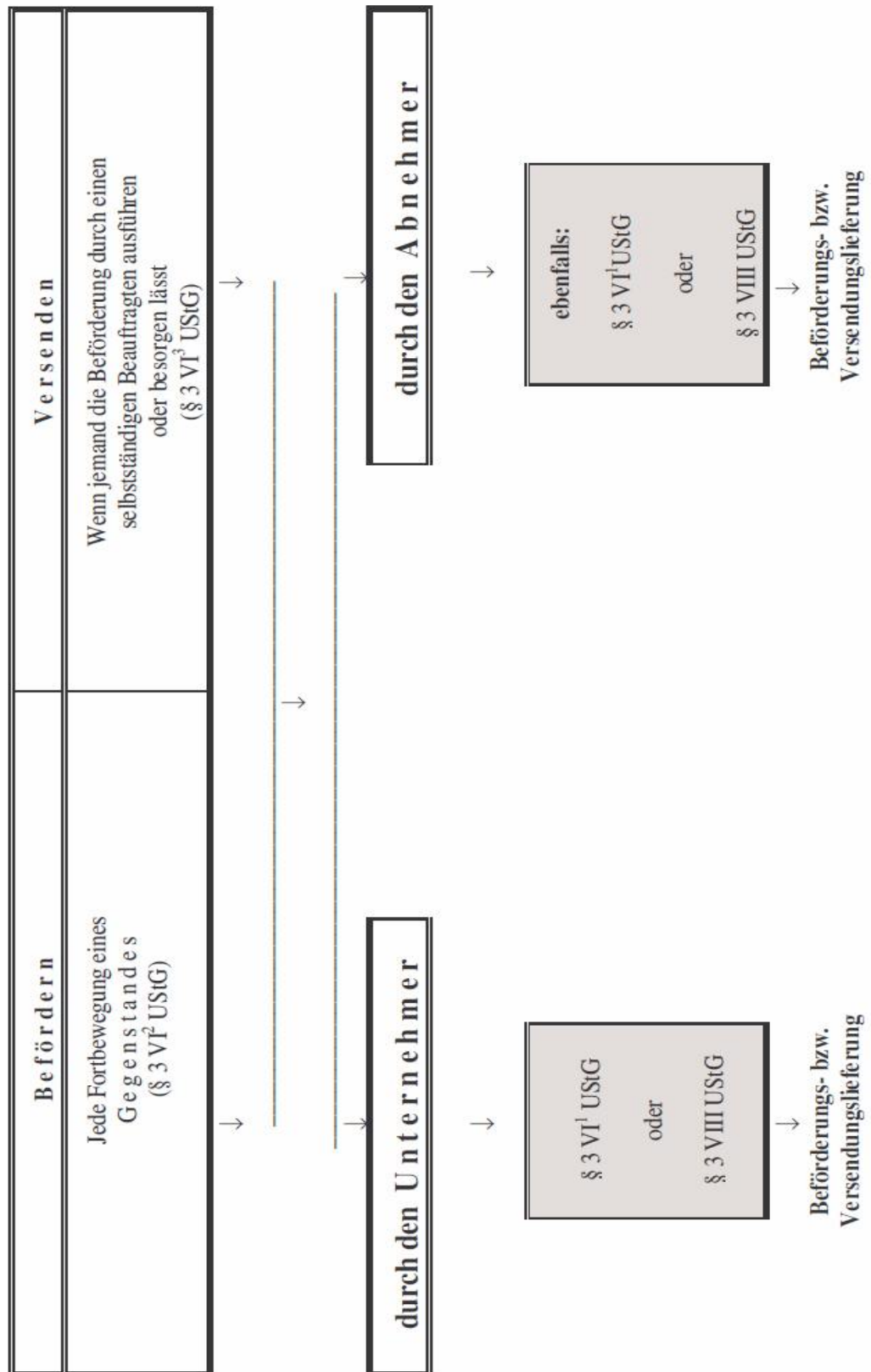
Zollrechtliche Vorschriften maßgebend
In wessen Namen wird Antrag auf Abfertigung zum freien Verkehr gestellt?
→ Wer ist demnach Zollbeteiligter?
→ Zollbeteiligter = Schuldner der EUST⁹
- → Lieferkonditionen (d.h. Vereinbarung zwischen U'er und Kde):
 - a) "verzollt und versteuert" oder "frei Bestimmungsort"
→ Lieferer = Schuldner der EUST
 - b) "unverzollt und unversteuert" oder "unfrei"
→ Abnehmer = Schuldner der EUST
- ☛ Ort der Lieferung bei Ausfuhren = § 3 Abs. 6 S. 1 [Lieferungen in Drittlandsgebiet]:

Eine Verlagerung des Lieferortes in ein Drittland ist **nicht** möglich:
Lieferort bei Abholung/Beförderung/Versendung = Inland.
Die Lieferung kann jedoch als "Ausfuhrlieferung" steuerfrei sein;
siehe § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 UStG

⁹ Schuldner der EUST ist auch derjenige, dessen Umsätze zwar steuerbar, aber gem. § 5 UStG steuerfrei sind – BFH vom 21.3.2007, V R 32/05

5.6.5 Schaubild Ort der Lieferung bei Versendung und Beförderung 10

Ort der Lieferung beim ...



¹⁰ Beachte die besonderen Lieferorte gem. § 3 V a i.V. mit § 3 c, 3 e, 3 f und 3 g UStG!

5.6.6 Geltungsbereich des UStG - § 1 Abs. 2 UStG

5.6.7 Inland =

Gebiet der Bundesrepublik Deutschland
÷ Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG

- Gemeinde Büsingen am Hochrhein (Anschluß an die Schweiz)
- Helgoland
- Freihäfen¹¹ Bremen, Bremerhaven, Cuxhaven, Emden, Hamburg, Kiel *)
- Gewässer und Watten zwischen Hoheitsgrenze und Strandlinie *)
- Deutsche Schiffe und Flugzeuge außerhalb von Zollgebieten

*) Umsätze in diesen Gebieten sind steuerbar, wenn

- Leistungen an private Endabnehmer, oder
 - Eigenverbrauch, oder
 - Lieferungen i.V.m. Freihafen-Veredelung, Freihafen-Lagerung etc
 - besondere innergem. Erwerbe
- = § 1 Abs. 3

Freihäfen gehören schon immer zum staatsrechtlichen Inland, aber zum zoll- und umsatzsteuerrechtlichen Drittland. Auf Grund einer Änderung des Zollrechts wird durch die Neufassung des § 1 Abs. 2 UStG ab dem 1.1.2004 nunmehr bei Freihäfen unterschieden zwischen der Freizone des Kontrolltyps 1, der der bisherigen Freizone entspricht, und der Freizone des Kontrolltyps 2, die räumlich nicht mehr abgegrenzt ist und nicht mehr der zollamtlichen Überwachung unterliegt. Die Freizone des Kontrolltyps 2 gilt nunmehr als Inland. Gebiete des Kontrolltyps 2 sind u.a. die Speicherstadt und die Hafencity im Freihafen Hamburg.

¹¹ die Freizonen des Kontrolltyps II Deggendorf und Duisburg sind hingegen ab dem 1. Januar 2004 als Inland zu behandeln.

5.6.8 Schaubild Inland ¹²**Inland****§ 1 II UStG****Geltungsbereich des Gesetzes****= Bundesrepublik Deutschland****ohne****Zollausschlüsse** ¹³

Deutsche Hoheitsgebiete,
ausländischem Zollgebiet an-
geschlossen



Exklave Büsingen am Hoch-
rhein bei Schaffhausen

**Zollfreigebiete**

Deutsche Hoheitsgebiete,
vom deutschen Zollgebiet
ausgeschlossen, aber keinem
ausländischen Zollgebiet an-
geschlossen.

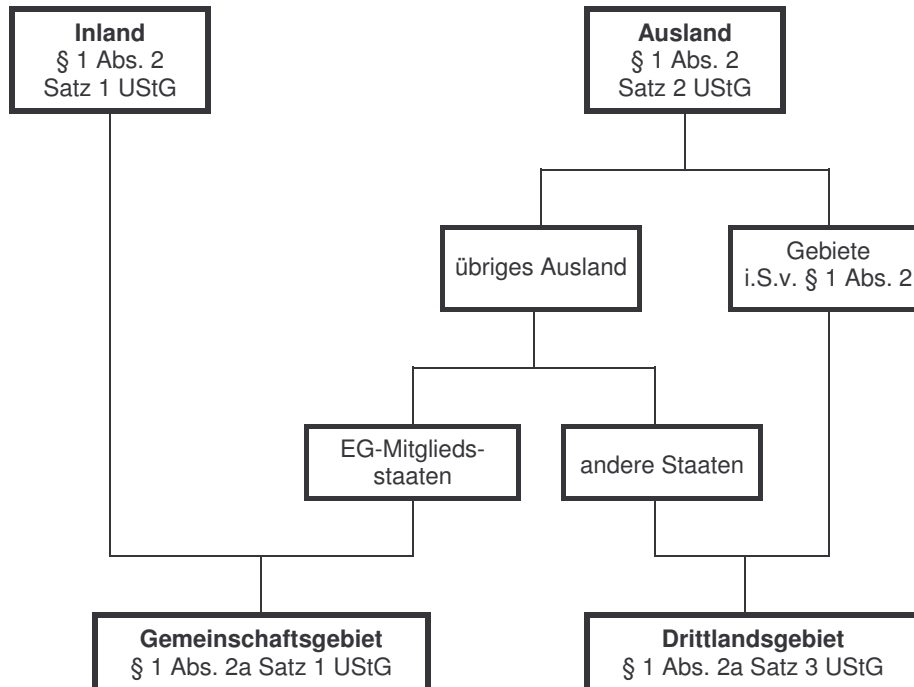


1. **Freihäfen**
 - Emden, Bremerhaven,
 - Bremen, - Cuxhaven,
 - Hamburg, - Kiel,
2. **Helgoland**
3. **Gewässer und Watten**
zwischen Hoheits- und
Strandlinie
4. **Deutsche Schiffe und**
Flug-
zeuge in internationalen
Gewässern und

¹² Hinweis auf § 1 II a : Definition Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet

¹³ Die österreichischen Gemeinden Mittelberg (Kleines Walsertal) und Jungholz in Tirol (frühere Zollanschlußgebiete) 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).

Lufträumen



Besonderheiten; Abschn. 13 Abs. 1 UStR:

Zum Inland zählen auch

- ▷ Gesandtschafts- und Botschaftsgebäude anderer Staaten im Bundesgebiet
- ▷ Duty-Free-Shops (zB auf Flughäfen), Umsätze ggf. stfrei (Ausfuhrlieferung) ¹⁴
- ▷ Militärbereiche ausld. Streitkräfte im Bundesgebiet, ggf. Sonderbefreiungen (zB NATO-Truppenstatut)
- ▷ ausld. Flugzeuge und Schiffe im Bundesgebiet
- ▷ Luftraum über dem Bundesgebiet

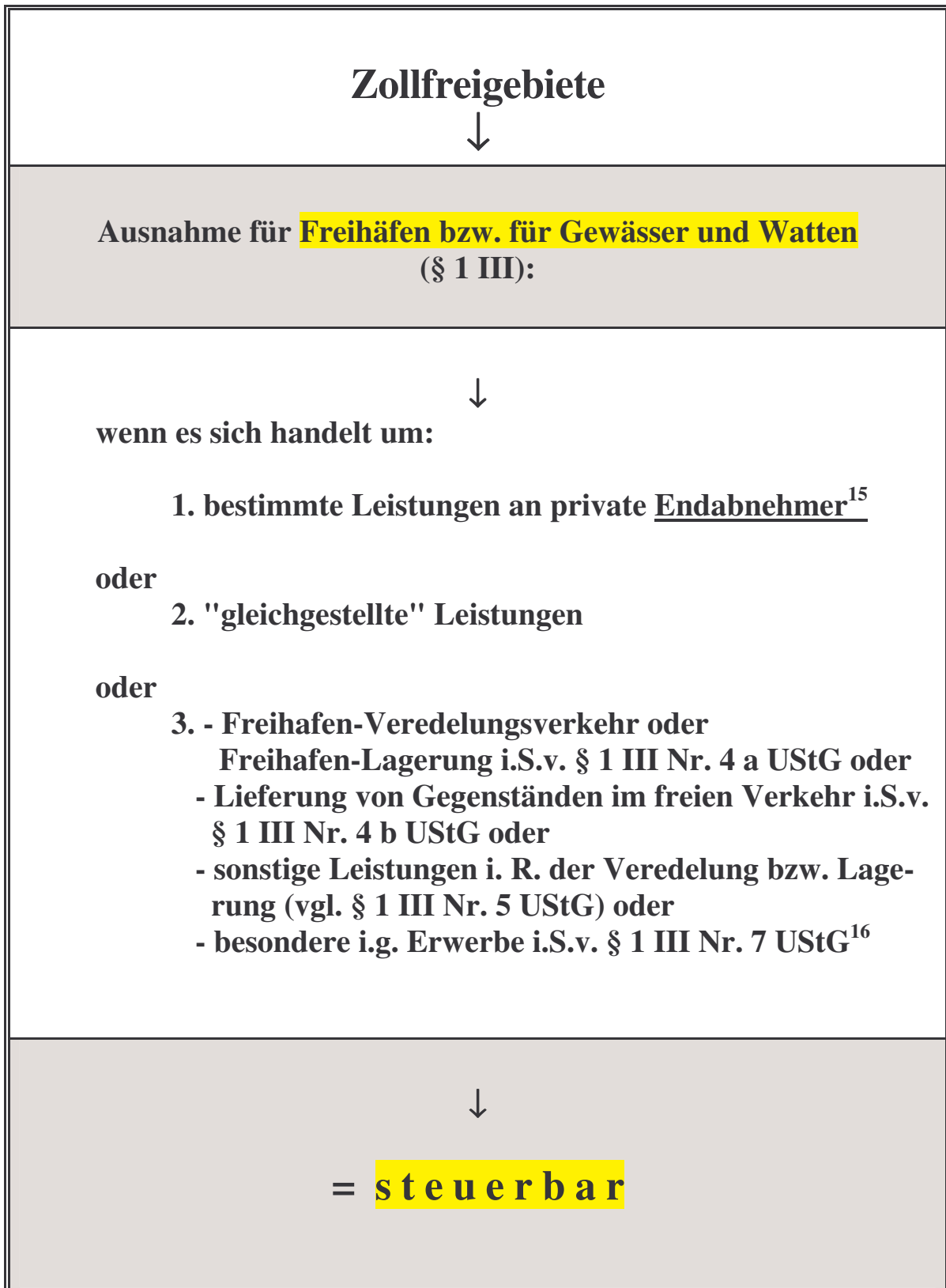
¹⁴ Das BFH-Urteil vom 3.11.2005 V R 63/02, stellt klar, daß für **Verkäufe in sog. duty-free Läden im Transitbereich deutscher Flughäfen die allgemeinen Regeln des UStG gelten.**

Das bedeutet

- Die Lieferungen sind **steuerbar**, da sich insbesondere der Ort der Lieferung im Inland befindet. Der Transitbereich der Flughäfen gehört zum Deutschen Staatsgebiet (damit zum Inland i.S.d. UStG) und nicht etwa zum umsatzsteuerlichen Ausland.

Die Beförderung der im "Duty-Free"-Laden erworbenen Waren durch den Reisenden in das Drittlandsgebiet erfüllt zwar grundsätzlich den Tatbestand des § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG (**Ausfuhrlieferung**). Die Steuerbefreiung setzt in diesem Fall aber nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 9, 17 UStDV den dort vorgesehenen **Abnehmernachweis** durch den Verkäufer voraus. Dazu muß er insbesondere Namen und Anschrift des Käufers aufzeichnen. Ist dies nicht der Fall, sind die Lieferungen steuerbar und steuerpflichtig – s. auch Tz. 5.5

5.6.8.1 Besonderheit § 1 Abs. 3 UStG



¹⁵ Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurde mit Wirkung vom 19.12.2006 geregelt, daß Leistungsbezüge unternehmerisch tätiger Leistungsempfänger, die vorsteuerschädliche Umsätze ausführen, auch in Freihäfen und Gewässern und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie mit Umsatzsteuer belastet werden.

¹⁶ § 1 Abs. 3 Nr. 6 wurde durch die Ergänzung des § 1 Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 entbehrlich.

5.6.8.2 Mitgliedstaaten der Europäischen Union



5.6.8.3 Bewerberländer



¹⁷ Beitritt zum 1.1.2007

¹⁸ Beitritt zum 1.1.2007

5.7 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1a UStG = Ausfuhrlieferung

§ 4 Nr. 1a UStG, § 6 UStG, Abschn. 128 - 140a UStR

5.7.1 Begriffsbestimmungen

① Ausland, Drittländer; § 1 Abs. 2 + 2a UStG siehe Tz 5.6.6

Die Insel Helgoland und die Gemeinde Büsingen gelten als Drittlandsgebiet;
Abschn. 13 Abs. 2 UStR

② Ausfuhr

a) Beförderung/Versendung des Liefergegenstandes vom Inland in das Drittlandsgebiet

zB Gegenstand gelangt vom Inland

- in die Gde Mittelberg oder Jungholz (ehem. Zollanschlußgebiet)
→ EG-MStaat Österreich; Abschn. 13 Abs. 2, Abschn. 13a UStR
- in die Gde Büsingen
- auf die Insel Helgoland
- in ein EG-Mitgliedstaat
- in Drittlandsgebiet
- in ein Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG
- in die US-Botschaft in Berlin

→ *grdsl.*

Ausfuhr	
ja	nein
	✓
✓	
✓	
	✓
✓	
✓	
	✓

b) Identität des gelieferten und des ausgeführten Gegenstandes

☛ § 6 Abs. 1 UStG: der **Gegenstand der Lieferung** muß ausgeführt werden!

① Nutzung des Gegenstandes zwischen Lieferung und Ausfuhr

zB Amerikanischer Tourist erwirbt im Inland ein Motorrad und nutzt es während seines 3-monatigen Urlaubs im Inland. Danach führt er es in die USA aus.

→ private Nutzung vor der Ausfuhr ist unschädlich;
siehe aber § 6 Abs. 3a Nr. 2:
der Gegenstand der Lieferung muß vor Ablauf des dritten Kalendermonats, der auf den Monat der Lieferung folgt, ausgeführt werden!

zB Schweizer Unternehmer erwirbt im Inland einen Lkw. Vor der Ausfuhr führt er mit diesem Lkw für Kunden Güterbeförderungen im Inland aus.

→ Nutzung zur Ausführung von Umsätzen vor der Ausfuhr ist schädlich

② Bearbeitung/Verarbeitung vor der Ausfuhr durch Beauftragte;

§ 6 Abs. 1 S. 2 UStG, Abschn. 128 Abs. 5 UStR

zB Amerikanischer Tourist erwirbt bei A/DE Leder und läßt sich hieraus von B/DE eine Lederhose anfertigen. Ausgeführt wird die fertige Hose.

→ **A:** Gegenstand der Lieferung = Leder, Gegenstand der Ausfuhr = Hose.
 Da jedoch die Bearbeitung/Verarbeitung (im Inland oder in einem anderen EU-Mitgliedstaat) durch einen selbständigen Beauftragten des Abnehmers erfolgte, ist sie unschädlich;
 § 6 Abs. 1 S. 2 UStG, Abschn. 128 Abs. 5 **UStR**

☞ **Hinweis:** Erfolgt die Bearbeitung/Verarbeitung durch einen selbständigen Beauftragten des Lieferanten, liegt erst **danach** der Gegenstand der Lieferung bzw. Ausfuhr vor; Abschn. 128 Abs. 5 S. 3 + 4 **UStR**

5.7.2 Fallgruppen

a) Beförderung/Versendung durch Lieferer in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG

→ § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG

d.h. die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das Drittland gelangt ist
2. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 6 Abs. 4 UStG)

b) Beförderung/Versendung durch Abnehmer in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG

→ § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG

d.h. die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das Drittland gelangt ist
2. der Abnehmer ausländischer Abnehmer ist (§ 6 Abs. 2 UStG)
3. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 6 Abs. 4 UStG)

c) Beförderung/Versendung durch Lieferer **oder** Abnehmer in ein Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG

→ § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG

d.h. die Lieferung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das betreffende Gebiet gelangt ist
2. der Abnehmer Unternehmer ist und den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat (und dieser nicht ausschließlich oder nicht zum Teil für eine nach § 4 Nr. 8 bis 27 steuerfreie Tätigkeit verwendet werden soll)¹⁹

oder

der Abnehmer kein Unternehmer, aber ausländischer Abnehmer ist (§ 6 Abs. 2 UStG)

und der Gegenstand (anschließend) in das übrige Drittlandsgebiet gelangt

3. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 6 Abs. 4 UStG)

d) Beförderung/Versendung durch Erfüllungsgehilfen:

zB U/Schweiz kauft bei A/DE Tuche und läßt hieraus von B/DE Kleider fertigen. Die fertigen Kleider befördert B/DE zu U/Schweiz.

→ Wer hat B mit der Beförderung beauftragt - U oder A ??

→ Die Ausfuhr wird dem Auftraggeber der Beförderung zugerechnet:

Alt.1: U beauftragt B/DE → § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG für Lieferung A an U

Alt.2: A beauftragt B/DE → § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG für Lieferung A an U

¹⁹ gilt ab 1.1.2010

e) Ausfuhren im **Reihengeschäft** (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG)

① Beförderung/Versendung durch den ersten Lieferer in der Reihe:

→ § 6 Abs. 1 Nr. 1 (oder Nr. 3) UStG für die erste Lieferung in der Reihe

② Beförderung/Versendung durch den letzten Abnehmer in der Reihe:

→ § 6 Abs. 1 Nr. 2 (oder Nr. 3) UStG für die letzte Lieferung in der Reihe

zB D aus Düsseldorf verkauft Arzneimittel an K aus Köln, der seinerseits die Arzneimittel an W aus Moskau verkauft. Die Geschäfte werden dadurch erfüllt, daß die Arzneimittel unmittelbar vom ersten U'er in Düsseldorf an den letzten Abnehmer in Moskau gelangen.

Den Transport der Arzneimittel übernimmt **D** mit eigenem Lkw.

→ 1. Lieferung = D → K

Lieferung, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung

Ort = § 3 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 5 = Düsseldorf

(Ausführung = Übergabe an W), stbar § 1 Abs. 1 Nr. 1

stfrei nach § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 **Nr. 1** + Abs. 4

2. Lieferung = K → W

Lieferung, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung

Ort = § 3 Abs. 6 S. 5, Abs. 7 S. 2 Nr. 2 (nachfolgende Lieferung) = Moskau,

(Ausführung = Übergabe an W), **nicht** stbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1

zB wie vor, den Transport der Arzneimittel übernimmt **W** mit eigenem Lkw.

→ 1. Lieferung = D → K

Lieferung, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (durch D oder K)

Ort = § 3 Abs. 6 S. 5, Abs. 7 S. 2 Nr. 1 (vorangehende Lieferung) = Düsseldorf;

stbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1, **stpflichtig** (da ohne Warenbewegung!)

2. Lieferung = K → W

Lieferung, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung (durch Abnehmer W)

Ort = § 3 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 5 = Düsseldorf

stbar § 1 Abs. 1 Nr. 1

stfrei nach § 4 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 2 + Abs. 2 + Abs. 4

zB wie vor, den Transport der Arzneimittel übernimmt **K** mit eigenem Lkw

→ 1. Lieferung = D → K

Lieferung, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung (durch Abnehmer K)

Ort = § 3 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 5 + **6 (1. Alt.)** = Düsseldorf

stbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1, stpflichtig:

zwar Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 2, aber K ist kein ausld. Abnehmer!

2. Lieferung = K → W

Lieferung, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (Warenbewegung war der ersten Lieferung zuzuordnen!)

Ort = § 3 Abs. 6 Sätze 5 + 6, Abs. 7 S. 2 Nr. 2 (nachfolgende Lieferung)

= Moskau; **nicht** stbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1

→ befördert K nachweislich als Lieferer der zweiten Lieferung
 ist die Lieferung D → K als Lieferung ohne Warenbewegung stpflichtig;
 ist die Lieferung K → W als Lieferung mit Warenbewegung stbar, aber stfrei nach § 4
 Nr. 1a i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1 + Abs. 4

5.7.3 Ausländischer Abnehmer; § 6 Abs. 2 UStG

a) Wohnort/Sitz im Ausland (übriges Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet), **ausgenommen**
 die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Gebiete
 = § 6 Abs. 2 Nr. 1, Abschn. 129 UStR

▷ Begriff "Wohnort" = Abschn. 129 Abs. 2 UStR

Wohnort nicht deckungsgleich mit "Wohnsitz" i.S.v. § 8 AO bzw. "gewöhnlicher Aufenthalt" i.S.v. § 9 AO

▷ Begriff "Sitz" = § 11 AO

Ausländischer Abnehmer ist Abnehmer mit Wohnort/Sitz

- im Freihafen
- auf Helgoland
- in Gde Mittelberg oder Jungholz
- in Gde Büsingen
- in EG-Mitgliedsstaaten
- im Drittlandsgebiet

ja	nein
	✓
✓	
✓	
✓	
✓	
✓	

Ausländischer Abnehmer ist ein

- ausld. Gastarbeiter (Abschn. 129 Abs. 3 Nr. 4 UStR)
- ausld. Tourist (Abschn. 129 Abs. 3 Nr. 3 UStR)
- deutscher Auslandsbeamter (Abschn. 129 Abs. 3 UStR)
- ausld. Student (Abschn. 129 Abs. 3 Nr. 4 UStR)
- Angehöriger ausld. Streitkräfte in DE

	✓
✓	
✓	
	✓
	✓

b) Zweigniederlassung eines im Inland oder im Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3 ansässigen Unternehmers,

wenn sie ihren Sitz im Ausland - ausgenommen o.a. Gebiete - hat

und das Umsatzgeschäft in eigenem Namen abgeschlossen hat

= § 6 Abs. 2 Nr. 2, Abschn. 129 UStR

zB Baufirma/DE mit Baustelle in FR i.S.v. § 12 Nr. 8 AO (> 6 Monate)

→ Betriebsstätte, aber keine Zweigniederlassung; somit kein ausld. Abnehmer i.S.v. § 6 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2

Wichtig: die Voraussetzung "ausld. Abnehmer" muß im Zeitpunkt der Lieferung vorliegen; Abschn. 129 Abs. 2 S. 9 - 11 UStR

5.7.4 Nachweise; § 6 Abs. 4 UStG

a) Ausfuhrnachweis; §§ 8 - 11 UStDV, Abschn. 131 - 135 UStR

= Belegnachweis

i.d.R. amtl. Vordruck, zB Ausfuhrbescheinigung durch Spediteur, Posteinlieferungsschein, Ausfuhrbestätigung der Grenzzollstelle²⁰

b) Buchnachweis; § 13 UStDV, Abschn. 136 UStR

= besondere Aufzeichnungspflicht

Ausfuhr- und Buchnachweis sind **materiell-rechtliche Voraussetzungen** der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1a!

Zu der (wohl nicht prüfungsrelevanten) Thematik des Ausfuhr- bzw. Buchnachweises sind eine Reihe höchstrichterlicher Entscheidungen ergangen, die teilweise der Verwaltungsauffassung widersprechen:

✎ **Hinweis:** Das FG des Saarlandes hat am **15.12.2005** (1 V 277/05) in einem Verfahren zur Aussetzung der Vollziehung beschlossen:

1. An die Belegnachweise nach § 8 Abs. 1 Satz 2 UStDV und nach § 17a Abs. 1 Satz 2 UStDV sind hohe Anforderungen zu stellen. Die für die Steuerfreiheit maßgeblichen Umstände müssen sich unmittelbar und ohne Weiteres aus den Belegen ergeben. Es muß aus ihnen hervorgehen, wer in wessen Verantwortung das Wirtschaftsgut ins Ausland verbringt. Es muß sich um eine eigenständige Erklärung der fraglichen Person handeln, nicht um einen formelhaften Zusatz auf der Rechnung oder im Kaufvertrag
2. Der Belegnachweis kann bis zur Rechtskraft des Umsatzsteuerbescheides geführt werden

✎ **Hinweis:** Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder weisen darauf hin, daß alle Ausfuhrbelege, die mit Dienststempelabdrucken versehen sind, unabhängig davon, ob die Stempelfarben Pigmentierungen enthalten oder nicht, stets im Original aufzubewahren sind. Soweit bislang Ausfuhrbelege mit Dienststempelabdrucken ohne Farbpigmentierungen digitalisiert und danach vernichtet wurden, wird dies nicht beanstandet, soweit die Digitalisierung und Vernichtung vor dem 1. Mai 2007 erfolgt ist. - OFD Koblenz v. 07.05.2007 - S 7134 A - St 44 2

✎ **Hinweis:** Der BFH hat in seinem Urteil vom **31.7.2008**, V R 21/06 entschieden:

1. Zum Nachweis einer Ausfuhrlieferung reichen die in § 6 Abs. 4 Satz 2 UStG i.V.m. § 9 UStDV genannten Nachweise grundsätzlich aus.
2. Etwas anderes gilt nur, wenn konkrete Anhaltspunkte für die Unrichtigkeit der Nachweise vorliegen.

²⁰ Seit 1.7.2009 besteht EU-einheitlich die Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren (Artikel 787 ZK-DVO). Die bisherige schriftliche Ausfuhranmeldung wird durch eine elektronische Ausfuhranmeldung ersetzt. In Deutschland steht hierfür seit dem 1.8.2006 das IT-System ATLAS-Ausfuhr zur Verfügung (BMF-Schr. v. 17.7.2009 - IV B 9 - S 7134/07/10003

3. Abschn. 135 Abs. 9 UStR (A 135 Abs. 10 Nr. 1 UStR 2008) ist eine norminterpretierende Verwaltungsvorschrift, die die Gerichte nicht bindet. Insbesondere führt Abschn. 135 Abs. 9 Nr. 1 UStR nicht dazu, daß grundsätzlich die darin genannten zusätzlichen Nachweise zu erbringen sind.

Dieses Urteil ist nicht im BStBl erschienen, bindet somit die Verwaltung nicht.

☞ **Hinweis:** Der BFH hat in seinem Urteil vom **30. 7. 2008** - V R 7/03 entschieden:

1. Die Steuerfreiheit für Ausfuhrlieferungen kann (nur) im **Billigkeitsverfahren** zu gewähren sein, wenn die Voraussetzungen der Steuerbefreiung zwar nicht vorliegen, der Steuerpflichtige deren Fehlen aber auch bei Beachtung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes nicht erkennen konnte (Änderung der Rechtsprechung).
2. Der EuGH hatte vor dem jetzt ergangenen Urteil des BFH auf dessen Vorlage entschieden, daß gemeinschaftsrechtliche Regelungen in einem solchen Fall einer Gewährung der Steuerbefreiung im Billigkeitswege nicht entgegenstehen (EuGH, Urteil vom 21. 2. 2008, Rs. C-271/06, **Netto Supermarkt GmbH & Co KG**). Es handelte sich dabei um von Kunden gefälschte – und als solche vom Stpfl. nicht erkennbare - Ausfuhrnachweise im nichtkommerziellen Reiseverkehr

Eine analoge Anwendung der Vertrauensschutzregelung für innergemeinschaftliche Lieferungen kommt vor allem deshalb nicht in Betracht, weil sich die Steuer für die (Ausfuhr-)Lieferung nicht auf den Empfänger verlagert. Insgesamt legt der BFH die Meßlatte für eine Billigkeitsmaßnahme sehr hoch.

Dieses Urteil ist nicht im BStBl erschienen, bindet somit die Verwaltung nicht.

☞ **Hinweis:** Mit drei zeitgleich veröffentlichten Urteilen hat der BFH eine Reihe von Zweifelsfragen der Umsatzsteuerbefreiungen bei Lieferungen in Drittstaaten (Ausfuhrlieferung) und in andere EG-Mitgliedstaaten (innergemeinschaftliche Lieferung) geklärt (BFH, Urteile v. **23.4.2009** - V R 84/07, v. **12.5.2009** - V R 65/06 und v. **28.5.2009** - V R 23/08; veröffentlicht am 5.8.2009).

23.4.2009

1. Die Anforderungen an den nach § 6 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 8 ff. UStDV beizubringenden Belegnachweis können nicht durch die Finanzverwaltung um weitere Voraussetzungen, wie z.B. das Erfordernis, die Bevollmächtigung eines für den Abnehmer handelnden Beauftragten belegmäßig nachzuweisen, verschärft werden.
2. Der vom Unternehmer beigebrachte Belegnachweis unterliegt der Nachprüfung durch die Finanzverwaltung. Im Rahmen dieser Prüfung ist nach den allgemeinen Beweisregeln und -grundsätzen zu entscheiden, ob eine vom Vertreter des Abnehmers behauptete Bevollmächtigung besteht. Dabei bestimmt sich die Person des Abnehmers einer Ausfuhrlieferung nach dem der Ausfuhrlieferung zugrunde liegenden Rechtsverhältnis

12.5.2009

1. Belege zum Nachweis einer Beförderung oder Versendung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen i.S. von § 17a UStDV müssen entweder selbst oder in Verbindung mit anderen Unterlagen den Namen und die Anschrift ihres Ausstellers erkennen lassen.
2. Der Belegnachweis nach § 6a Abs. 3 UStG i.V.m. § 17a UStDV unterliegt der Nachprüfung. Sind die Belegangaben unzutreffend oder bestehen an der Richtigkeit der Angaben begründete Zweifel, die der Unternehmer nicht nach allgemeinen Beweisgrundsätzen ausräumt, ist die Lieferung steuerpflichtig, sofern nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 4 Satz 1 UStG vorliegen.
3. Ein CMR-Frachtbrief ist auch dann ein Versendungsbeleg gemäß § 17a Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 10 Abs. 1 UStDV, wenn er keine Bestätigung über den Wareneingang am Bestimmungsort enthält (entgegen dem BMF-Schreiben vom 6. Januar 2009 IV B 9 - S 7141/08/10001, BStBl 2009 I S. 60 Rz 38).
4. Die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung des Abholenden zählt nicht zu den Erfordernissen für einen i.S. des § 17a Abs. 1 und 2 UStDV ordnungsgemäßen Belegnachweises (entgegen BMF-Schreiben in BStBl 2009 I S. 60 Rz 29 und 32). Davon zu unterscheiden ist die Nachprüfbarkeit der Abholberechtigung durch das Finanzamt bei Vorliegen konkreter Zweifel im Einzelfall.

28.5.2009

1. Der Unternehmer muß den buchmäßigen Nachweis der steuerfreien Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 4 UStG i.V.m. § 13 UStDV) bis zu dem Zeitpunkt führen, zu dem er die Umsatzsteuer-Voranmeldung für die Ausfuhrlieferung abzugeben hat.
2. Der Unternehmer kann fehlende oder fehlerhafte Aufzeichnungen eines rechtzeitig erbrachten Buchnachweises bis zum Schluß der letzten mündlichen Verhandlung vor dem FG nach den für Rechnungsberichtigungen geltenden Grundsätzen ergänzen oder berichtigen.
3. Wird der Buchnachweis weder rechtzeitig geführt noch zulässigerweise ergänzt oder berichtet, kann die Ausfuhrlieferung gleichwohl steuerfrei sein, wenn aufgrund der objektiven Beweislage feststeht, daß die Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 bis Abs. 3a UStG vorliegen (**Änderung der Rechtsprechung**).

Diese Urteile sind bisher nicht im BStBl erschienen, sie binden somit die Verwaltung nicht.

5.7.5 Übersicht Ausfuhrlieferung

Ausfuhrlieferungen, §§ 4 Nr. 1a, 6 UStG

Fall des	§ 6 Abs. 1 Nr. 3	§ 6 Abs. 1 Nr. 1	§ 6 Abs. 1 Nr. 2
Ausführung	Beförderung/Versendung durch den Lieferer oder den Abnehmer	Beförderung/Versendung durch den Lieferer	Beförderung/Versendung durch den Abnehmer
Bestimmungs-ort	Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 3 = Freihäfen, 12-SM-Zone	übriges Drittlandsgebiet	übriges Drittlandsgebiet
Abnehmer	Erwerb für unternehmerische Zwecke oder kein Unternehmer, aber ausländischer Abnehmer, und Gegenstand gelangt in das übrige Drittland	Wohnort/Sitz des Abnehmers ohne Bedeutung	ausländischer Abnehmer
Nachweise	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 8 - 11, 13 UStDV	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 8 - 11, 13 UStDV	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 8 - 11, 13 UStDV
Besonderheiten	§ 6 Abs. 3 § 6 Abs. 3a	keine	§ 6 Abs. 3 § 6 Abs. 3a bei Ausfuhr im Reiseverkehr
Der Gegenstand der Lieferung kann durch Beauftragte des Abnehmers vor der Ausfuhr be- oder verarbeitet worden sein; § 6 Abs. 1 Satz 2 UStG			

5.8 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1a UStG = Lohnveredelung § 7 UStG, Abschn. 141 - 144 UStR

5.8.1 Begriff "Lohnveredelung"

- Abgrenzung Werklieferung und Werkleistung nach Hauptstoffen und Nebensachen/ Zuteilen
- Vereinfachungsregelung bei Reparaturen von Beförderungsmitteln;
Abschn. 144 Abs. 2 UStR:
"Aus Vereinfachungsgründen kann die Reparatur ... als Werklieferung angesehen werden, wenn der Entgeltsteil, der auf das verwendete Material entfällt, **mehr als 50 vH** des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt."

☞ **Hinweis:** Diese Vereinfachungsregelung gilt nicht für die Abgrenzung Werklieferung – Werkleistung ! s. A 27 (1) UStR

5.8.2 Herkunft des zu bearbeitenden Gegenstands; Abschn. 141 UStR

- ① Einfuhr des Gegenstandes durch den Auftraggeber zum Zweck der Be- oder Verarbeitung;
§ 7 Abs. 1 S. 1 UStG
oder
- ② Erwerb des Gegenstandes durch den Auftraggeber im Gemeinschaftsgebiet zum Zweck der Be- oder Verarbeitung; § 7 Abs. 1 S. 1 UStG

zB a) Schweizer Tourist hat in DE einen Autounfall und läßt den Pkw in DE reparieren

b) Schweizer Tourist erwirbt in DE einen Gebrauchtwagen und läßt ihn vor der Ausfuhr durch einen anderen Unternehmer/DE lackieren

c) Schweizer Tourist erwirbt in DE Leder und läßt sich hieraus von einem anderen Unternehmer/DE eine Lederhose fertigen

zu a) Unstreitig keine Einfuhr zum Zwecke der Reparatur/LV,
entweder stfreie Werklfg i.V.m. § 6 oder stpflichtige Werkleistung;

zu c) Eindeutig Erwerb im Inland zum Zwecke einer LV

zu b) Abschn. 141 Abs. 2:

S. 2: die Be- oder Verarbeitung braucht nicht der ausschließliche Zweck für die Einfuhr oder für den Erwerb im Inland zu sein

S. 3: die Absicht, den Gegenstand be- oder verarbeiten zu lassen, muß im Zeitpunkt der Einfuhr oder des Erwerbs im Inland bestehen

Zu beachten:

Der Werkunternehmer muß die Voraussetzungen des § 7 UStG beleg- und buchmäßig nachweisen; § 7 Abs. 4 i.V.m. §§ 12 + 13 UStDV, Abschn. 143 Abs. 2 i.V.m. Abschn. 141 Abs. 3 + 5 UStR

- ① Nachweis der Einfuhr zum Zwecke der Lohnveredelung durch
 - zollamtlich bewilligte aktive Lohnveredelung
 - Abfertigung zum freien Verkehr (DE oder anderer MStaat erhebt EUSt.
EUSt = Vorsteuer des Werkunternehmers; Abschn. 199 Abs. 8 UStR)
 - Erhebung von Eingangsabgaben bei der Wiedereinfuhr im Drittland (EUSt-Nachweis)
- ② Nachweis des Erwerbs im Inland zum Zwecke der Lohnveredelung durch

- Das Bestimmungsland erhebt Eingangsabgaben für den bearbeiteten Gegenstand
- Unmittelbare Auslieferung des zu be- oder verarbeitenden Gegenstands vom Lieferer an den beauftragten Unternehmer

5.8.3 Fallgruppen

1. Beförderung/Versendung durch Werkunternehmer in das Drittlandsgebiet, ausgenommen Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG

→ § 7 Abs. 1 Nr. 1 UStG

d.h. die Werkleistung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das Drittland gelangt ist
2. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 7 Abs. 4 UStG)

b) Beförderung/Versendung durch Auftraggeber in das Drittlandsgebiet

→ § 7 Abs. 1 Nr. 2 UStG

d.h. die Werkleistung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das Drittland gelangt ist
2. der Auftraggeber ein ausländischer Auftraggeber ist (§ 7 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 UStG)
3. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 7 Abs. 4 UStG)

c) Beförderung/Versendung durch Werkunternehmer in ein Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3

→ § 7 Abs. 1 Nr. 3 UStG

d.h. die Werkleistung ist nach § 4 Nr. 1a UStG stfrei, wenn

1. der Gegenstand in das betreffende Gebiet gelangt ist
2. der Auftraggeber ein ausländischer Auftraggeber ist (§ 7 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 2 UStG)

oder

der Auftraggeber Unternehmer ist, der im Inland oder dem Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3 UStG ansässig ist und den be- oder verarbeiteten Gegenstand für Zwecke seines Unternehmens verwendet

3. Ausfuhr- und Buchnachweis erbracht sind (§ 7 Abs. 4 UStG)

☛ Eine Be- oder Verarbeitung des Gegenstandes vor der Ausfuhr durch weitere Beauftragte des Abnehmers ist unschädlich; § 7 Abs. 1 S. 2 UStG

5.8.4 Ausfuhr- und Buchnachweis; § 7 Abs. 4 UStG

§§ 12 und 13 UStDV

5.8.5 Ausnahmeregelung

Die Steuerbefreiung gilt nicht für gleichgestellte sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG - § 7 Abs. 5 UStG.

5.8.6 Übersicht Lohnveredelung

Lohnveredelungen an Gegenständen der Ausfuhr; §§ 4 Nr. 1a, 7 UStG

Erwerb des Gegenstandes im Gemeinschaftsgebiet oder Einfuhr des Gegenstandes in das Gemeinschaftsgebiet durch den Auftraggeber zum Zwecke der Be-/Verarbeitung			
Fall des	§ 7 Abs. 1 Nr. 3	§ 7 Abs. 1 Nr. 1	§ 7 Abs. 1 Nr. 2
Ausführung	Beförderung/Versendung durch Werkunternehmer	Beförderung/Versendung durch Werkunternehmer	Beförderung/Versendung durch den Abnehmer
Bestimmungs-ort	Gebiete i.S.v. § 1 Abs. 3	übriges Drittlandsgebiet	Drittlandsgebiet
Auftraggeber	a) ausländischer Auftraggeber oder b) im Inland oder Gebiet i.S.v. § 1 Abs. 3 ansässiger Unternehmer und unternehmerische Verwendung	Wohnort/Sitz des Auftraggebers ohne Bedeutung	ausländischer Auftraggeber
Nachweise	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 12, 13 UStDV	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 12, 13 UStDV	Ausfuhr- und Buchnachweis; §§ 12, 13 UStDV
Der bearbeitete Gegenstand kann vor der Ausfuhr durch weitere Beauftragte be- oder verarbeitet worden sein; § 7 Abs. 1 Satz 2 UStG			

5.9 Ort der Lieferung bei Reihengeschäften; § 3 Abs. 6 S. 5

① Voraussetzungen

1. Mehrere Beteiligte (Lieferer)
2. Mehrere Umsatzgeschäfte (i.d.R. Kaufverträge)
3. Derselbe Gegenstand
4. (Unmittelbare) Warenbewegung vom ersten Lieferer an den letzten Abnehmer (durch Beförderung/Versendung)

② Folgen

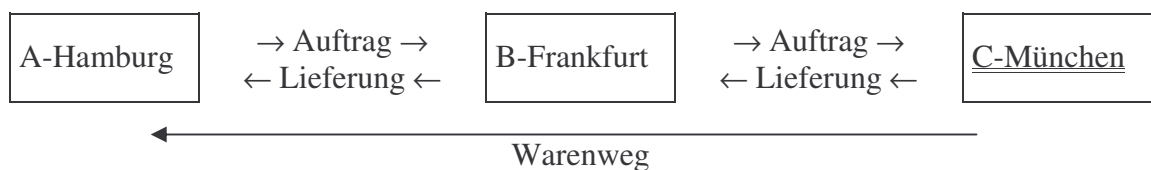
1. Anzahl der Umsatzgeschäfte
= Anzahl der Lieferer i.S.v. § 3 Abs. 6 S. 5
= Anzahl der Lieferungen
2. Die Beförderung/Versendung ist **nur einer der Lieferungen** zuzuordnen

③ Ortsbestimmung

Alt. 1: Inland ↔ Inland

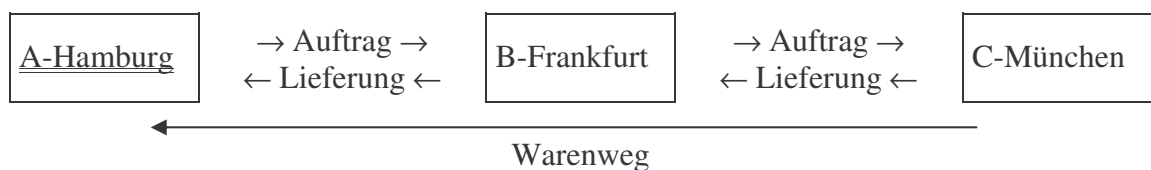
Unternehmer A, Hamburg, bestellt Waren bei Unternehmer B, Frankfurt, dieser bestellt die Waren bei Unternehmer C, München.

1. C befördert/versendet die Waren zu A



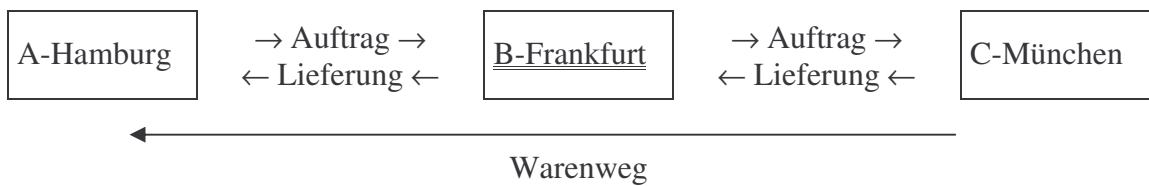
→ Lieferung **C an B**, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung (durch C)
 Lieferort = § 3 Abs. 6 S. 1 = München
 Lieferung **B an A**, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (durch B oder A)
 = Lieferung, die der Beförderungs-/Versendungslieferung folgt
 Lieferort = § 3 Abs. 7 S. 2 **Nr. 2** = Hamburg

2. A holt die Waren bei C ab



→ Lieferung **B an A**, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung (durch A)
 Lieferort = § 3 Abs. 6 S. 1 = München
 Lieferung **C an B**, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (durch B oder C)
 = Lieferung, die der Beförderungs-/Versendungslieferung vorangeht
 Lieferort = § 3 Abs. 7 S. 2 **Nr. 1** = München

3. B holt die Waren bei C ab und befördert sie unmittelbar zu A



☛ **Problem:** B ist zugleich Abnehmer (des C) und Lieferer (des A).

Die Warenbewegung kann aber **nur einer Lieferung** zugeordnet werden

Lösung: § 3 Abs. 6 S. 6

Grundsatz: die Warenbewegung ist der Lieferung **an B** zuzuordnen

→ Lieferung C an B, § 3 Abs. 1, **mit** Warenbewegung (durch B)

Lieferort = § 3 Abs. 6 S. 1 = München

Lieferung B an A, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (§ 3 Abs. 6 S. 6 **Alt. 1**)

= Lieferung, die der Beförderungs-/Versendungslieferung folgt

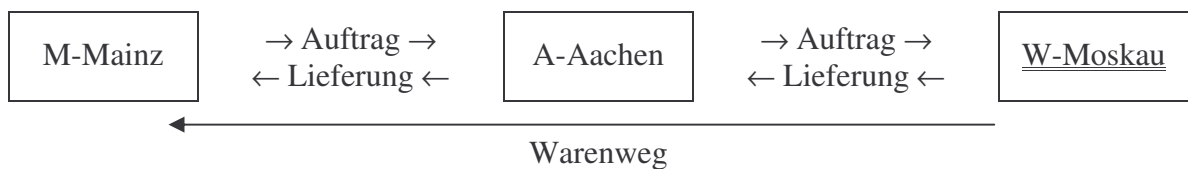
Lieferort = § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 = Hamburg

Alt. 2: Drittland → Inland

Unternehmer M, Mainz, bestellt Waren bei Unternehmer A, Aachen, dieser bestellt die Waren bei Unternehmer W, Moskau.

W befördert/versendet die Waren zu M

W hat sich zur Übernahme der EUSt verpflichtet (Lieferung "verzollt und versteuert"); er läßt an der Grenze Rußland/DE die Waren in eigenem Namen zum freien Verkehr abfertigen.



→ **Lieferung W an A**, § 3 Abs. 1,

- **mit** Warenbewegung (durch W)
- aus Drittlandsgebiet in das Inland
- Lieferer (W) = Schuldner der EUSt

Lieferort = § 3 Abs. 8 = Inland

Die Lieferung ist in DE steuerbar und steuerpflichtig. Die entrichtete EUSt ist Vorsteuer des W

Lieferung A an M, § 3 Abs. 1, **ohne** Warenbewegung (durch M oder A)

= Lieferung, die der Beförderungs-/Versendungslieferung folgt

Lieferort = § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 = Mainz

Beispiele innergemeinschaftlicher Reihengeschäfte s. Tz. 13.4

5.10 Ort der Lieferung nach § 3e UStG²¹

Nach § 3e Abs. 1 UStG wird der Ort der Lieferung von Gegenständen an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn an den Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet verlagert. Abgangsort ist der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können (§ 3e Abs. 2 Satz 2 UStG). Diese Regelung weicht von dem Grundsatz des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ab, nach dem eine Lieferung dort ausgeführt wird, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Sie geht als Sonderregelung den allgemeinen Regelungen zur Bestimmung des Lieferorts nach § 3 Abs. 6-8 UStG vor (§ 3 Abs. 5a UStG).

5.11 Ort der Lieferung nach § 3g UStG

- Ortsbestimmung nach dem Verbrauchslandprinzip
- Behandlung der Lieferung als nicht warenbewegte Lieferung

- Unterscheidung nach dem Abnehmer:
 - § 3 g Abs. 1: Lieferung an einen **Wiederverkäufer**
 - § 3 g Abs. 2: Lieferung an einen **sonstigen Abnehmer**

- **Wiederverkäufer:** Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb von Gas/Elektrizität besteht im Wiederverkauf dieser Gegenstände.
Maßgebend ist nicht die Gesamttätigkeit des Unternehmers, sondern die Tätigkeit in der Sparte Kauf von Gas oder Elektrizität.
Der Unternehmer muß mehr als 50 % der von ihm erworbenen Menge an Gas oder Elektrizität im abgelaufenen Kalenderjahr für den Wiederverkauf verwendet haben. Der eigene Verbrauch dieser Gegenstände des Unternehmers muß von untergeordneter Bedeutung sein.
Verbrauch zu unternehmerischen- u. nichtunternehmerischen Zwecken im abgelaufenen KJ ist geringer als 5 %. Weitere 5 % sind unschädlich, wenn im Durchschnitt der letzten 3 KJ 5 % nicht überschritten und der Unternehmer im lfd. KJ mehr als 50 % der erworbenen Menge wieder verkauft hat.

- **Rechtsfolge:** Als Ort der Lieferung gilt der Ort an dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.
- **Ausnahme:** Bei Lieferung an die Betriebsstätte des Unternehmers ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend.

- **Sonstiger Abnehmer:** jeder andere Abnehmer, der kein Wiederverkäufer ist.

²¹ Zum Wegfall der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 6b UStG zum 1.7.1999 und der uneingeschränkten Anwendung des § 3e UStG vgl. BMF vom 5.7.1999 – IV B 2 – S 7055 – 21/99

- **Rechtsfolge:** Als Ort der Lieferung gilt der Ort, an dem der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt oder verbraucht. Dies ist grdsl. der Ort, an dem sich der Zähler des Abnehmers befindet. Bei Weiterverkauf wird als Leistungsort der Ort fingiert, wo der Abnehmer sein Unternehmen betreibt oder eine Betriebsstätte hat, an die die Gegenstände geliefert werden, bzw. wo der Abnehmer seinen Wohnsitz hat. Da die Lieferung nicht warenbewegt ist, kann kein innergemeinschaftliches Verbringen - als Erwerb (§ 1 a Abs. 2) oder Lieferung (§ 3 Abs. 1 a) vorliegen.

➡ Klärung von Detailfragen: BMF vom 1.8.2005, IV A 5 - S 7124 - 8/05 - A 39d **UStR**

5.12 Schaubild Ort der Lieferung; § 3 Abs. 5a UStG (beachte außerdem §§ 3f und 3g UStG)

Regelfall; § 3 Abs. 6 und 7 UStG	Lieferung i.V.m. Einfuhr; § 3 Abs.8 UStG	innergem. Ver- sandhandel; § 3c UStG	Lieferung wäh- rend einer Be- förderung; § 3e UStG
<p>① Lieferungen mit Warenbewegung [Abholen, Befördern, Versenden] → § 3 Abs. 6 S. 1 (ggf. i.V.m. S. 3 + 4) = Ort, an dem die Beförderung/Versendung beginnt</p> <p>② Lieferungen ohne Warenbewegung [Fälle der §§ 929 S. 2, 930, 931 BGB -Montage-Lieferungen - Lieferungen per Lagerschein (§ 424 HGB) - Grundstückslieferungen - Lieferung des Sicherungsgebers bei Verwertung- Lieferung des Verkaufskomitenten bzw. des Einkaufskommissionärs] → § 3 Abs. 7 S. 1 = Ort, an dem sich der Gegenstand im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet</p> <p>③ Reihengeschäfte Voraussetzungen; § 3 Abs.6 S.5, 1.HS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Mehrere Beteiligte [Lieferer] ● Mehrere Umsatzgeschäfte [i.d.R. Kaufverträge] ● Derselbe Gegenstand ● Unmittelbare Warenbewegung vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer <p>Folgen; § 3 Abs.6 S.5, 2.HS</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Anzahl der Lieferungen = Anzahl der Umsatzgeschäfte ● Die Beförderung/Versendung ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen = Lieferung, bei der entweder der Lieferer oder der Abnehmer befördert/versendet → Ort, an dem die Beförderung/Versendung beginnt ● Die übrigen Lieferungen sind entweder > "vorangehende Lieferungen"; § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 → Ort, an dem die Beförderung/Versendung beginnt, <u>oder</u> > "nachfolgende Lieferungen"; § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 → Ort, an dem die Beförderung/Versendung endet 	<p>Grundsatz = § 3 Abs. 6 S. 1 aber Verlagerung des Lieferortes in das Einfuhrland, wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> ① Beförderung/Versendung (durch Lieferer) ② aus dem Drittlandsgebiet in das Inland ③ Lieferer = Schuldner der EUST = Lieferkondition zB "verzollt und versteuert" oder "frei Bestimmungs-ort" → A 31 UStR mit Beispielen <p>☛ Bei innergemeinschaftlichen Lieferungen kann § 3 Abs. 8 sinngemäß angewendet werden; Abschn. 31 Abs. 3 UStR Voraussetzungen und Folgen = Abschn. 15b Abs. 14 UStR</p>	<p>Grundsatz = § 3 Abs. 6 S. 1 aber Verlagerung des Lieferortes in einen anderen Mitgliedstaat (= Bestimmungsland) wenn</p> <ol style="list-style-type: none"> ① Beförderung/Versendung durch Lieferer ② Keine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland (zB Abnehmer ≠ § 1a Abs. 1 Nr. 2 UStG) ③ Gegenstand der Lieferung = verauchsteuerpflichtige Ware i.S.v. § 1a Abs. 5, vgl. § 3c Abs. 5 S. 2 UStG <p>oder Lieferschwelle des Bestimmungslandes überschritten (§ 3c Abs. 3 UStG)</p> <p>oder Option zur Besteuerung im Bestimmungsland (§ 3c Abs. 4 UStG) → Abschn. 42j UStR</p>	<p>Voraussetzungen:</p> <ol style="list-style-type: none"> ① Lieferung von Gegenständen ② an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug. oder in einer Eisenbahn ③ während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebietes <p>Folge: Lieferort = Abgangsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet</p>

6 Sonstige Leistung

6.1 Begriff = § 3 Abs. 9

Sonstige Leistungen sind gem. § 3 Abs. 9 UStG „Leistungen, die keine Lieferungen sind“. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustands bestehen. Dies entspricht im Wesentlichen dem Begriff der Dienstleistung i. S. von Art. 6 Abs. 1 der 6. EG-RL (Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL). Sonstige Leistungen sind somit alle Arten von Dienst- und Werkleistungen.

6.2 Formen: Tun, Dulden, Unterlassen

6.3 Verpflichtungsgeschäfte: zB Arbeits-, Dienst-, Werkvertrag

6.4 Zeit = Beendigung der Leistung; d.h. aus dem Vertrag wird keine Leistung mehr geschuldet

6.5 Einzelfälle

- Übermittlung von Nachrichten zur Veröffentlichung;
- Übertragung ideeller Miteigentumsanteile
- Überlassung von Lichtbildern zu Werbezwecken
- Überlassung von Konstruktionszeichnungen und Plänen für technische Bauvorhaben sowie die Überlassung nicht geschützter Erfahrungen und technischer Kenntnisse
- Veräußerung von Modellskizzen
- Übertragung eines Verlagsrechts
- Überlassung von Know-how, 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. Gleiches gilt für die Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg (z.B. über Internet). Dagegen ist der Verkauf von Standard-Software und sog. Updates auf Datenträgern als Lieferung zu beurteilen;
- Überlassung sendefertiger Filme durch einen Filmhersteller
- Überlassung von Fotografien zur Veröffentlichung
- Herstellung von Fotokopien – grdsl.

6.6 Verzehr an Ort und Stelle

§ 3 Abs. 9 Satz 4 UStG, der die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle als sonstige Leistung definierte, und § 3 Abs. 9 Satz 5 UStG, die Voraussetzungen einer Abgabe zum Verzehr an Ort und Stelle bestimmte, sind mit Wirkung vom 29. 12. 2007 durch das JStG 2008 aufgehoben worden, da sie dem BFH offenbar

zu typisierend und damit wohl nicht in vollem Umfang gemeinschaftskonform war.²² In Anbetracht mehrerer EuGH-Urteile²³ müsse vielmehr für jeden einzelnen Umsatz entschieden werden, ob Lieferelemente oder Elemente sonstiger Leistungen überwiegen.

Aufgrund dieser (erneuten) Gesetzesänderung richtet sich auch im Bereich der Restaurationsumsätze die Abgrenzung zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen künftig nach den für alle einheitlichen Leistungen geltenden allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen.

6.6.1 Verwaltungsauffassung

Im Vorgriff auf diese Gesetzesänderung faßte das BMF die Abgrenzungskriterien aus Verwaltungssicht in seinem **Schreiben vom 16.10.2008** zusammen:

Verzehrfertig zubereitete Speisen können sowohl im Rahmen einer ggfs. ermäßigt besteuerten Lieferung als auch im Rahmen einer nicht ermäßigt besteuerten sonstigen Leistung abgegeben werden. Nach der EuGH- und BFH-Rechtsprechung liegt eine sonstige Leistung vor, wenn aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers das Dienstleistungselement der Speisenabgabe qualitativ überwiegt. Bei der Beurteilung, ob das Dienstleistungselement der Abgabe von fertig zubereiteten Speisen qualitativ überwiegt, sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Die Zubereitung der Speisen ist bei der erforderlichen Gesamtbeurteilung nicht zu berücksichtigen, weil sie die notwendige Vorstufe der Vermarktung zubereiteter Speisen darstellt. Ein für die Annahme einer Lieferung schädliches qualitatives Überwiegen der Dienstleistungselemente ist dagegen stets anzunehmen, wenn sich der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmittelhandels und -handwerks beschränkt (vgl. BFH-Urteil vom 24. November 1988, V R 30/83, BStBl 1989 II S. 210). Jedes einzelne über die Vermarktung hinausgehende Leistungselement führt insgesamt zur Annahme einer Dienstleistung. Insbesondere die folgenden Elemente sind nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und führen zur Annahme einer sonstigen Leistung:

- *Zurverfügungstellen von Verzehreinrichtungen (z. B. Räumlichkeiten, (Steh-)Tische, Bänke oder Stühle). Dies gilt jedoch nicht, soweit diese Verzehreinrichtungen tatsächlich nicht genutzt, d. h. die Speisen lediglich „zum Mitnehmen“ abgegeben werden (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006, V R 58, 59/04, BStBl 2007 II S. 487);*
- *Servieren der Speisen oder Gestellung von Bedienungs- oder Kochpersonal oder Portionieren einschließlich Ausgeben der Speisen vor Ort;*
- *Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck oder Reinigung bzw. Entsorgung der überlassenen Gegenstände (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 55/04, BStBl 2007 II S. 480).*

²² Urteile v. 10. 8. 2006 - V R 55/04 (BStBl 2007 II S. 480) und v. 26. 10. 2006 - V R 58, 59/04 (BStBl 2007 II S. 487)

²³ EuGH-Urteile v. 2. 5. 1996 - Rs. C-231/94, Faaborg-Gelting Linien A/S (EuGHE 1996 I S. 2395) und v. 10. 3. 2005 - Rs. C-491/03, Herrmann (EuGHE 2005 I S. 2025)

Die genannten Elemente führen auch dann zur Annahme einer sonstigen Leistung, wenn sie von Dritten im Rahmen eines zwischen dem die Speise abgebenden Unternehmer und dem Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden (z. B. im Rahmen von Bietergemeinschaften). Dabei gilt der Leistungsempfänger nicht als Dritter. Die Erbringung solcher Dienstleistungselemente durch den Leistungsempfänger ist unschädlich.

Die Abgabe von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen und Aufführungen mit Sitzplätzen ist dann eine sonstige Leistung, wenn die Bestuhlung für den Verzehr von Speisen speziell ausgestattet ist, da mit dem Bereitstellen einer derartigen Bestuhlung Dienstleistungen gegenüber dem Besucher erbracht werden, die den bestimmungsgemäßen Verzehr an Ort und Stelle ermöglichen.

Folgende Elemente sind hingegen notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen:

- Übliche Nebenleistungen (z. B. Portionieren und Abgabe „über die Verkaufstheke“, Verpacken, Anliefern – auch in Einweggeschirr, Beigabe von Einwegbesteck);
- Bereitstellung von Papierservietten (vgl. BFH-Urteil vom 26. Oktober 2006, V R 58 , 59/04 , a.a.O.);
- Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise oder Apfelmus;
- Bereitstellung von Abfalleimern an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.;
- Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen (z. B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.);
- bloße Erstellung von Leistungsbeschreibungen (z. B. Speisekarten oder -pläne);
- Erläuterung des Leistungsangebots.

Diese Grundsätze gelten gleichermaßen für Imbißstände wie für Verpflegungsleistungen in Schulen und Kantinen, Krankenhäusern oder ähnlichen Einrichtungen, bei Leistungen von Catering-Unternehmen (Partyservice) und Mahlzeitendiensten („Essen auf Rädern“).

Beispiel 1:

Der Betreiber eines Imbißstandes gibt verzehrfertige Speisen an seine Kunden in Pappbehältern ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, ein Einwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbißstand verfügt nur über eine Verkaufstheke. Für die Rücknahme des Einweggeschirrs und Bestecks stehen Abfalleimer bereit. Die Kunden verzehren die Speisen im Stehen in der Nähe des Imbißstandes oder entfernen sich mit den Speisen gänzlich vom Imbißstand.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da neben den Speisenslieferungen nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Speisen zum Mitnehmen verpackt werden.

Beispiel 2:

Der Betreiber eines Imbißstandes gibt verzehrfertige Speisen an seine Kunden in Pappbehältern ab. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, ein Einwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbißstand verfügt über eine Theke, an der Speisen eingenommen werden können. Der Betreiber hat vor dem Stand drei Stehtische aufgestellt. 80 % der Speisen werden zum sofortigen Verzehr abgegeben. 20 % der Speisen werden zum Mitnehmen abgegeben.

Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da der Unternehmer in diesen Fällen nur Dienstlei-

stungselemente erbringt, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Speisen zum Mitnehmen verpackt werden.

Beispiel 3:

Der Catering-Unternehmer A verabreicht in einer Schule auf Grund eines mit dem Schulträger geschlossenen Vertrags verzehrfähig angeliefertes Mittagessen. A übernimmt mit eigenem Personal die Ausgabe des Essens, die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenerlieferungen noch Dienstleistungselemente (Portionierung und Ausgabe der Speisen vor Ort, Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks) hinzukommen und nicht nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 38/05, BStBl 2007 II S. 482).

Beispiel 4:

Ein Schulverein bietet in der Schule für die Schüler ein Mittagessen an. Das verzehrfertige Essen wird von dem Catering-Unternehmer A in Großgebinden oder einzelportioniert in Warmhaltevorrichtungen angeliefert und anschließend durch die Mitglieder des Schulvereins im Rahmen der Selbstbedienung an die Schüler ausgegeben. Das Essen wird von den Schülern in einem Mehrzweckraum, der über Tische und Stühle verfügt, eingenommen. Der Schulverein übernimmt auch die Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks.

Der Catering-Unternehmer A erbringt begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG, da neben den Speisenerlieferungen nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Das Transportieren in den Warmhaltevorrichtungen ist unschädlich.

Der Schulverein erbringt sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG, da neben den Speisenerlieferungen noch Dienstleistungselemente hinzukommen und nicht nur Dienstleistungen erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze jedoch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen.

Beispiel 5:

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

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da zu den Speisenerlieferungen nur Dienstleistungselemente hinzutreten, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Die durch das Krankenhauspersonal erbrachten Dienstleistungselemente sind bei der Beurteilung der Speisenerlieferungen als begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG oder als nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG nicht zu berücksichtigen.

Beispiel 6:

Sachverhalt wie im Beispiel 5. Ein Dritter ist jedoch verpflichtet, das Geschirr und Besteck in der Küche des Krankenhauses zu reinigen. Die Speisenerlieferungen und die Reinigungsleistungen werden im Rahmen eines zwischen dem die Speisen abgebenden Unternehmer und dem

Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht. Die zwischen dem Krankenhaus und den leistenden Unternehmern geschlossenen Verträge sind so miteinander verknüpft, daß jeder Vertrag mit dem anderen „steht oder fällt“.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen noch ein Dienstleistungselement (Reinigung des Geschirrs und Bestecks) hinzukommt und damit nicht nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Da die Leistungen im Rahmen eines zwischen dem die Speisen abgebenden Unternehmer und dem Dritten abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden, ist das von dem Dritten erbrachte Dienstleistungselement – trotz getrennter zivilrechtlicher Verträge – bei der Beurteilung der Speisenlieferungen als begünstigte Lieferungen oder als nicht begünstigte sonstige Leistungen heranzuziehen.

Beispiel 7:

Ein Unternehmer hat die Bewirtschaftung der Küche eines Krankenhauses übernommen. Er bereitet mit eigenem Personal die Mahlzeiten für die Patienten in der Küche des Krankenhauses zu, transportiert die portionierten Speisen auf die Stationen und reinigt das Geschirr und Besteck sowie den Küchenbereich. Die Ausgabe der Speisen an die Patienten erfolgt durch das Krankenhauspersonal

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen noch weitere Dienstleistungselemente (Führung der Küche mit Produktion bestimmter Speisen, Reinigung des Geschirrs und Bestecks und Reinigung des Küchenbereichs) hinzukommen und damit nicht nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

Beispiel 8:

Eine Metzgerei betreibt einen Partyservice. Sie belegt Platten mit kalten Käse- und Wurstwaren und gibt noch Brot und Brötchen dazu. Außerdem wird frisch zubereitete Suppe in einem Warmhaltebehälter bereitgestellt. Die fertig belegten Platten und die Suppe werden von den Kunden abgeholt oder von der Metzgerei zu den Kunden geliefert.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, da neben den Speisenlieferungen nur Dienstleistungselemente erbracht werden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Auch das zur Verfügung stellen der Platten und des Warmhaltebehälters ist unschädlich.

Beispiel 9:

Sachverhalt wie Beispiel 8, zusätzlich verleiht die Metzgerei jedoch Geschirr und Besteck.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, weil die Metzgerei neben der Speisenlieferung die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbundenen Dienstleistungen „zur Verfügung stellen von Geschirr und Besteck“ erbringt.

Beispiel 10:

Der Betreiber eines Partyservice liefert verzehrfertige Speisen für eine Feier seines Auftraggebers an. Er richtet das Buffet her, indem er die Speisen auf Tischen des Auftraggebers anordnet und festlich dekoriert.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, weil der leistende Unternehmer neben der Speisenlieferung Dienstleistungselemente erbringt, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

Beispiel 11:

Der Betreiber eines Partyservice liefert verzehrfertige Speisen für eine Party seines Auftraggebers an. Der Auftraggeber erhält darüber hinaus Servietten, Einweggeschirr und -besteck. Der Betreiber des Partyservice hat sich verpflichtet, das Einweggeschirr und -besteck abzuholen und zu entsorgen.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da zu den Speisenerlieferung noch das Dienstleistungselement „Abholung und Entsorgung des Geschirrs und Bestecks“ hinzukommt, das nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden ist.

Beispiel 12:

Ein Mahlzeitendienst übergibt Einzelabnehmern verzehrfertig zubereitetes Mittag- und Abendessen in Warmhaltevorrichtungen auf vom Mahlzeitendienst zur Verfügung gestelltem Geschirr, auf dem die Speisen nach dem Abheben der Warmhaltehaube als Einzelportionen verzehrfertig angerichtet sind. Dieses Geschirr wird – nach einer Vorreinigung durch die Einzelabnehmer – zu einem späteren Zeitpunkt vom Mahlzeitendienst zurückgenommen und endgereinigt.

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor, da der Mahlzeitendienst mit der Nutzungsüberlassung des Geschirrs sowie dessen Endreinigung Dienstleistungselemente erbringt, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind. Auf das Material oder die Form des Geschirrs kommt es dabei nicht an. Bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen können die Umsätze jedoch dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG unterliegen (vgl. BFH-Urteil vom 10. August 2006, V R 55/04, a.a.O.).

Beispiel 13:

Ein Mahlzeitendienst übergibt Einzelabnehmern verzehrfertig zubereitetes Mittag- und Abendessen in Transportbehältnissen und Warmhaltevorrichtungen, die nicht dazu bestimmt sind, daß Speisen von diesen verzehrt werden. Die Ausgabe der Speisen auf dem Geschirr der Einzelabnehmer und die anschließende Reinigung des Geschirrs und Bestecks in der Küche der Einzelabnehmer übernimmt der Pflegedienst des Abnehmers. Zwischen Mahlzeiten- und Pflegedienst bestehen keine Verbindungen.

Es liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor, weil sich der Mahlzeitendienst auf die Lieferung der verzehrfertig zubereiteten Speisen beschränkt. Die Leistungen des Pflegedienstes führen insoweit nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung, da sie nicht im Rahmen eines abgestimmten Gesamtkonzepts erbracht werden.

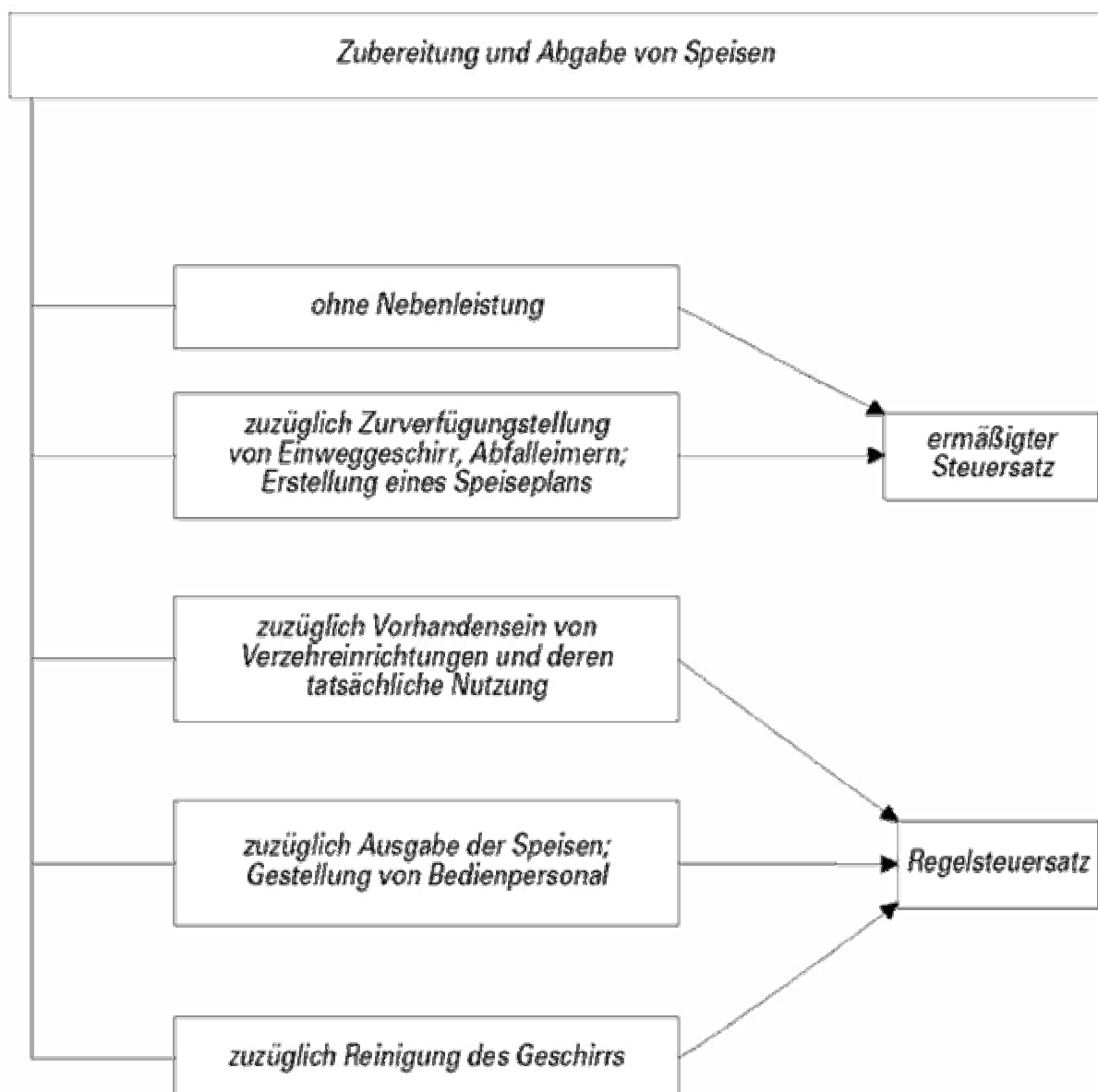
Die dargestellten Grundsätze gelten auch für unentgeltliche Wertabgaben. Ist der Verzehr durch den Unternehmer selbst als sonstige Leistung anzusehen, liegt eine unentgeltliche Wertabgabe § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG vor, die dem allgemeinen Steuersatz unterliegt. Für unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG – z. B. Entnahme von Nahrungsmitteln durch einen Gastwirt zum Verzehr in einer von der Gaststätte getrennten Wohnung – kommt der ermäßigte Steuersatz in Betracht. Auf die in der Richtsatzsammlung in der jeweils gültigen Fassung vorgesehenen Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben wird hingewiesen. Die Regelungen dieses Schreibens sind auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Sofern bisher ergangene Anweisungen – insbesondere in Abschnitt 25a UStR – dem entgegenstehen, sind sie nicht mehr anzuwenden. Beruft sich der Unternehmer für vor dem 1. Januar 2009 ausgeführte Umsätze auf eine danach für ihn günstigere Besteuerung, wird dies nicht beanstandet.²⁴

²⁴ Ergänzende Anweisungen:

Hinweis:

Weitere, zum Teil sehr detaillierte und nur den Einzelfall betreffende und dennoch erhellende Ausführungen zu dem Thema Verzehr an Ort und Stelle bei Ausgabe von Speisen an einem **Imbißwagen** enthält das BFH-Urteil vom 26.10.2006 – V R 58/04.

6.6.2 Schaubild

→OFD Hannover 26.03.2009 - S 7100

→OFD Frankfurt/M. 10.12.2008 - S 7100 A

6.7 Ort der sonstigen Leistung – **Regelung bis 31.12.2009**

6.7.1 Prüfungsreihenfolge

Ort der sonstigen Leistung gem. § 3 a UStG

1. Art und Umfang der sonstigen Leistung bestimmen*!
2. Fällt die sonstige Leistung unter § 3 a II UStG ?
3. Liegt ein Sonderfall gem. § 3a V UStG i.V. mit § 1 I 1 Nr. 1 oder 2 bzw. I 2 i.V. mit Satz 1 entspr. UStDV vor?
4. Findet § 3 a IV i.V. mit III UStG Anwendung?
5. Liegt ein Sonderfall gem. § 3 a V UStG i.V. mit § 1 I 1 Nr. 3 bzw. I 2 i.V. mit Satz 1 entspr. oder II 1 bzw. II 2 i.V. mit Satz 1 entspr. UStDV vor?
6. Liegt ein Fall des § 3 a IV Nr. 14 i. V. mit III a UStG vor ?
7. Nur bei Verneinung der Fragen 2 - 6:

Grundfall des § 3 a I UStG (sog. Auffangtatbestand)

* Der Ort der Beförderungsleistung und damit zusammenhängender sonstiger Leistungen ist nach **§ 3b** UStG zu bestimmen (vgl. § 3 a I 1 UStG)!

6.7.2 Beförderungsleistungen etc.; § 3b

1. Leistungen i.S.v. § 3b UStG

Beförderungsleistungen

- Abs. 1 Leistungsort = Beförderungsstrecke bei
- Inlandsbeförderungen
 - grenzüberschreitenden Güterbeförderungen (Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3 UStG)
 - grenzüberschreitenden Personenbeförderungen (Einzelbesteuerung; § 16 Abs. 5 UStG)
 - innergemeinschaftlicher Personenbeförderung

- Abs. 3 **Innergemeinschaftliche Güterbeförderung**
 Grundsatz = Abgangsort
 Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

Bestimmte Leistungen in Zusammenhang mit einer Beförderungsleistung [Beladen, Entladen, Umschlagen etc. von Gegenständen]

- Abs. 2 Grundsatz = Tätigkeitsort
 Abs. 4 Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

- Abs. 5 **Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung**
 Grundsatz = Ort, an dem die Güterbeförderung beginnt
 Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

- Abs. 6 **Vermittlung von Leistungen i.S.v. Abs. 2**
 Grundsatz = Ort der vermittelten Leistung
 Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

6.7.2.1 Beförderung

a) Grundsatz; § 3b Abs. 1

Ort der Beförderungsleistung ist die **Beförderungsstrecke** bei

- Inlandsbeförderungen
- grenzüberschreitenden Güterbeförderungen (ggf. Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 3)
- grenzüberschreitenden Personenbeförderungen (Einzelbesteuerung; § 16 Abs. 5)
- innergemeinschaftlicher Personenbeförderung

zB Ausld. Busunternehmer befördert eine Reisegruppe von Zürich nach Mannheim

→ Beförderung; § 3 Abs. 9
 Ort = § 3b Abs. 1 S. 1 + 2 = Beförderungsstrecke Zürich → Mannheim;
 Teil Zürich → Grenze CH/DE = nicht steuerbar
 Teil Grenze CH/DE → Mannheim = steuerbar und steuerpflichtig
 Versteuerung an der Grenze durch Zoll/DE; § 16 Abs. 5 (beachte § 18 Abs. 12)

zB Inländischer Busunternehmer befördert eine Reisegruppe von Mannheim nach Madrid;
 Beförderungsstrecke DE - FR - ES

→ Beförderung; § 3 Abs. 9
 Ort = § 3b Abs. 1 S. 1 + 2 = Beförderungsstrecke Mannheim - Madrid;
 Teil Mannheim → "Grenze" DE/FR = stbar und stpflichtig
 Ausländischer Teil (FR + ES) = in DE nicht steuerbar

b) Innergemeinschaftliche Güterbeförderung

Begriff; § 3b **Abs. 3** S. 1:

"Beginn und Ende der Beförderung von Gegenständen in dem Gebiet von 2 verschiedenen Mitgliedstaaten"

Grundsatz: Ort der Beförderungsleistung = **Abgangsort**; § 3b Abs. 3 S. 1

zB Inländischer Transportunternehmer befördert im Auftrag einer französischen Firma
 Waren von Mainz nach Mailand

→ Innergem. Güterbeförderung; § 3 Abs. 9
 Ort = § 3b Abs. 3 S. 1 = Abgangsort = Mainz
 Die **gesamte** Beförderungsleistung ist in DE stbar und stpflichtig.
 T stellt daher seinem Auftraggeber USt/DE in Rechnung
 [beachte § 13b UStG]

Ausnahme: der Leistungsempfänger verwendet die USt-IdNr. eines **anderen** M-Staates;
 Ort der Beförderung = **M-Staat der USt-IdNr.**; § 3b Abs. 3 S. 2

zB Inld. Transport-U'er befördert im Auftrag einer frz. Firma Waren von Mainz nach Mailand. Der Auftrag wurde unter USt-IdNr./FR erteilt

→ Innergem. Güterbeförderung; § 3 Abs. 9
 Ort = § 3b Abs. 3 S. 2 = Frankreich
 Die **gesamte** Beförderungsleistung ist in DE nicht steuerbar
 [Besteuerung in FR im Abzugsverfahren; vgl. § 51 ff UStDV bzw. § 13b UStG]

c) Vor- und Nachläufe zu innergem. Güterbeförderungen; § 3b Abs. 3 S. 3

- **Grundsatz:** Ort der Beförderungsleistung = **Abgangsort**
- **Ausnahme:** der Leistungsempfänger verwendet die USt-IdNr. eines **anderen** M-Staates
Ort der Beförderung = **M-Staat der USt-IdNr.**

zB U1/DE befördert Waren per Lkw von Mainz nach Kiel. U2/DE schlägt die Waren in Kiel auf Schiff um. U3/DE befördert die Waren per Schiff nach Malmö/ SE. Alle Aufträge wurden unter USt-IdNr./SE erteilt

→ **U1/DE** = Güterbeförderung; § 3 Abs. 9 - Vorlauf zu innergem. Güterbeförderung; Ort = § 3b Abs. 3 S. 2 i.V.m. **S. 3** Schweden
U2/DE = Umschlag von Gütern; § 3 Abs. 9
Ort = § 3b Abs. 4 i.V.m. Abs. 3 S. 2 Schweden
U3/DE = innergem. Güterbeförderung; § 3 Abs. 9
Ort = § 3b Abs. 3 S. 2 Schweden

zB wie vor, aber Warenweg umgekehrt

→ Lösung wie vor; U1 = Nachlauf zu innergem. Güterbeförderer; § 3b Abs. 3 S. 3

6.7.2.2 Beladen, Entladen, Umschlagen von Gütern

- **Grundsatz:** Leistungsort = Tätigkeitsort; **§ 3b Abs. 2** UStG
- **Ausnahme:** die Leistungen stehen in Zusammenhang mit einer innergem. Güterbeförderung **und** der Leistungsempfänger verwendet die USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates, Leistungsort = dieser M-Staat; **§ 3b Abs. 4**

zB Unternehmer/DE läßt in Rotterdam/NL Waren von Schiff auf Lkw verladen. Er verwendet gegenüber dem U'er/NL seine USt-IdNr./DE.

→ Leistungsort für das Umschlagen ist nach § 3b Abs. 4 **DE**, damit ist die so. Leistung in DE stbar und stpflichtig. Der U'er/NL braucht sich jedoch nicht in DE steuerlich erfassen zu lassen. Er hat dem Auftraggeber/DE **grdsl.** (deutsche) USt in Rechnung zu stellen; **§ 14a Abs. 1.**
Diese USt hat der Auftraggeber einzubehalten und an sein FA/DE abzuführen;
§ 13b UStG
Zugleich hat er aus der Rechnung den Vorsteuerabzug.

6.7.2.3 Vermittlung einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung

- **Grundsatz:** Ort der Vermittlung = Ort, an dem die Güterbeförderung beginnt; **§ 3b Abs. 5 S. 1**
- **Ausnahme:** Ort der Vermittlung = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Leistungsempfänger verwendet; **§ 3b Abs. 5 S. 2**

6.7.2.4 Vermittlung von Leistungen lt. Tz. 6.7.2.2

- **Grundsatz:** Ort der Vermittlung = Ort, an dem die vermittelte Leistung ausgeführt wird; **§ 3b Abs. 6 S. 1**
- **Ausnahme:** Ort der Vermittlung = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Leistungsempfänger verwendet; **§ 3b Abs. 6 S. 2**

6.7.3 andere sonstige Leistungen.; § 3a

2. Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 2 UStG

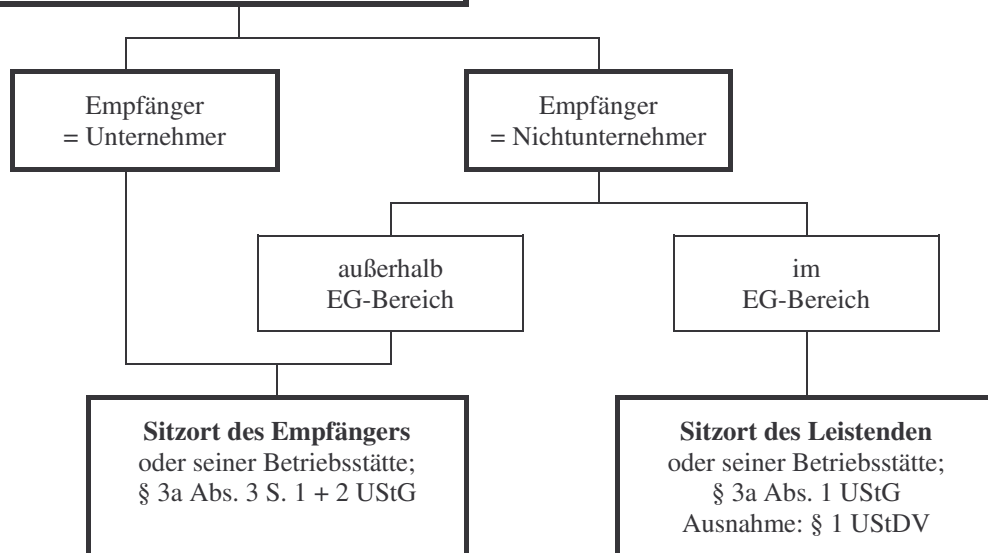
Nr. 1 Sonstige Leistung in Zusammenhang mit einem Grundstück
= Belegenheitsort

Nr. 3 a) künstlerische, wissenschaftliche ... Leistungen
= Tätigkeitsort

c) Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen,
Begutachtung dieser Gegenstände
Grundsatz = Tätigkeitsort
Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

Nr. 4 Bestimmte Vermittlungsleistungen
Grundsatz = Ort, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird
Ausnahme = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Auftraggeber verwendet

3. Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 4 UStG



4. andere Leistungen i.S.v. § 3a UStG

Sitzort des Leistenden oder seiner Betriebsstätte - § 3a Abs. 1 UStG
Ausnahme: § 1 UStDV

=> Grundsatz = § 3a Abs. 1

☛ i.E. aber Ausnahme

6.7.3.1 Grundstücksumsätze; § 3a Abs. 2 Nr. 1

- Leistungsort = Belegenheitsort des Grundstücks
- Grundstück i.S.v. § 3a Abs. 2 Nr. 1 = Grundstück i.S.d. BGB, also auch BVO
- § 3a Abs. 2 Nr. 1 enthält keine abschließende Aufzählung: ☛ "insbesondere"
- § 3a Abs. 2 Nr. 1 erfaßt alle so. Leistungen in einem engen Zusammenhang mit einem Grundstück = Bebauung, Verwertung, Nutzung, Unterhaltung
- Leistungskatalog des § 3a Abs. 2 Nr. 1:
 - ① Grundstücksvermietung
 - Vermietung einer Wohnung
 - Vermietung eines Parkplatzes
 - Beherbergung im Hotel etc
 - Vermietung von Bootsliegeplätzen
 - Vermietung von Stellplätzen auf Campingplätzen
 - ② So. Leistung i.V.m. Veräußerung/Erwerb eines Grundstücks
 - Leistung des Grundstücksmaklers
 - Beurkundung durch Notar
 - ③ So. Leistung i.V.m. Erschließung und Bebauung
 - Bauplanung durch Architekten
 - Begutachtung von Grundstücken
 - Abbrucharbeiten
 - Aufsuchen/Gewinnen von Bodenschätzen
 - ④ So. Leistung i.V.m. Unterhaltung des Grundstücks
 - Grundstücksverwaltung
 - Gebäudereinigung
 - Wartung der Aufzugsanlage
- Fehlender enger Zusammenhang mit einem Grundstück:
 - zB Immobilienanzeigen einer Zeitung
 - Baufinanzierung
 - Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen

6.7.3.1.1 Schaubild

§ 3a (2) 1a UStG	= Leistungen i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG
❖ Vermietung und Verpachtung von Grundstücken grds. nach BGB zu beurteilen, aber auch Überlassung von Campingplätzen etc. unerheblich, ob Steuerbefreiung greift	
❖ auch V+V von Maschinen, wenn wesentlicher Bestandteil oder Scheinbestandteil des Grdst. (nicht Zubehör)	

§ 3a (2) 1b UStG	= Leist. i. Zus. mit Veräußerung/Erwerb von Grundstücken
❖ Grundstücksmakler (\neq § 3a (2) 4) !!	
❖ Grundstückssachverständige	
❖ Notare (Beurkundung Kaufvertrag)	
nicht Rechts-Steuerberatung in Grundstückssachen	

§ 3a (2) 1c UStG	= Leist. i. Zus. mit Erschließung v. Grundstücken und Bauleistungen
❖ Architekt	
❖ Bauingenieur/Vermessungsingenieur	
❖ U'r Abbruch- Erdarbeiten	
❖ Bauträgergesellschaften	
❖ Aufsuchen/Gewinnen von Bodenschätzen	

Allgemein gilt:

- auch Werkleistungen erfasst
- Meeresboden = Grundstück i.S.d. § 3a (2) 1 UStG

6.7.3.2 Leistungen i.S.v. § 3a Abs. 2 Nr. 3

a) künstlerische, wissenschaftliche, Leistungen
auch Vortragstätigkeit

- Leistungsort = Tätigkeitsort

b) **Arbeiten** an beweglichen körperlichen Gegenständen und die Begutachtung dieser Gegenstände

- Grundsatz: Leistungsort = Tätigkeitsort
- Ausnahme: Auftraggeber verwendet USt-IdNr. eines anderen Mitgliedstaates

6.7.3.3 Vermittlungsleistungen; § 3a Abs. 2 Nr. 4

vgl. S.3: **nicht** Vermittlungen i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 10 bzw. § 3b Abs. 5 und 6
ebenso nicht Vermittlungen i.S.v. § 3a Abs. 2 Nr. 1

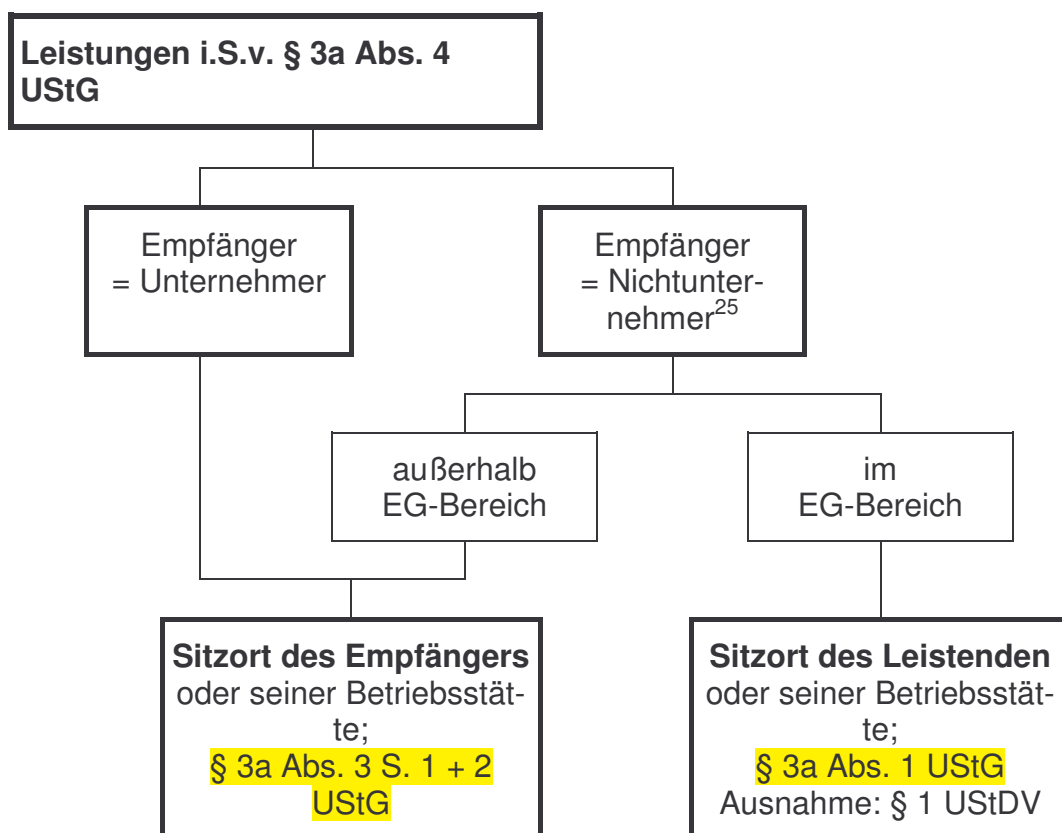
- Grundsatz: Ort der Vermittlung = Ort der vermittelten Leistung; § 3a Abs. 2 Nr. 4 **S. 1**
- Ausnahme: Ort der Vermittlung = Mitgliedstaat, dessen USt-IdNr. der Leistungsempfänger verwendet; § 3a Abs. 2 Nr. 4 **S. 2**

zB HV mit Sitz in Mainz wird tätig für eine Firma in Paris. Er besucht ausschließlich Nicht-Unternehmer in Rheinland-Pfalz. Die Auslieferung an die Kunden erfolgt ab Paris, die Lieferschwelle/DE ist überschritten.

- Vermittelte Leistungen = Lieferungen der Firma
Ort = § 3c = DE
- Vermittlungsleistungen = § 3 Abs. 9
 - Firma/FR verwendet keine UStId-Nr:
Ort = § 3a Abs. 2 Nr. 4 **S. 1** = DE
Die so. Leistung ist in DE steuerbar und steuerpflichtig
 - Firma beauftragt HV unter ihrer USt-IdNr./FR:
Ort = § 3a Abs. 2 Nr. 4 **S. 2** = FR
Die so. Leistung ist in DE nicht steuerbar; HV hat die soL in FR zu versteuern
[Steuerschuld beim Leistungsempfänger § 13b UStG]

☞ **Hinweis:** Eine USt-IdNr. erhält grundsätzlich jeder Unternehmer, der innergem. Lieferungen oder innergem. Erwerbe ausführt; § 27a UStG

6.7.3.4 Leistungskatalog des § 3a Abs. 4



²⁵ beachte EuGH, Urt. v. 6.11.2008 – Rs. C-291/07,

andere Leistungen i.S.v. § 3a UStG

Sitzort des Leistenden oder seiner Betriebsstätte
Ausnahme: § 1 UStDV

6.7.3.5 Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 13 und 14 UStG und § 3a Abs. 3a UStG ► Abschn. 39b und 39c UStR

Durch Artikel 6 und 7 des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz – StVergAbG) vom 16. Mai 2003 (BGBl. I S. 660) wurden insbesondere die §§ **3a, 16, 18 und 22 UStG** sowie **§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 59 UStDV** geändert. Die Änderungen sind am 1. Juli 2003 in Kraft getreten (Artikel 14 Abs. 2). Die Änderungen sind auf die Richtlinie 2002/38/EG (sog. E-Commerce-Richtlinie, ABI EG 2002 Nr. L 128 S. 41) zurückzuführen, die die 6. EG-Richtlinie insbesondere in Art. 9 Abs. 2 Buchstabe e und f (inkl. des angefügten Anhangs L) ergänzt hat.

Im Rahmen der Ortsbestimmung bei sonstigen Leistungen wurden in § 3a Abs. 4 UStG zwei neue Regelungsinhalte aufgenommen.

- Nunmehr sind **Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen in § 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG** geregelt. Die Vorschrift des § 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG wird ergänzt durch die Folgeänderung des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV für die dort genannte Fallgestaltung.
- **Die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen unterliegen im Hinblick auf § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG ebenfalls dem Anwendungsbereich des § 3a Abs. 3 i. V. m. § 3a Abs. 4 UStG.** Für diese Art der sonstigen Leistung **neu** in das UStG aufgenommen wurde die Ortsbestimmung des **§ 3a Abs. 3a UStG** der folgenden Wortlaut hat:

§ 3a Abs. 3a UStG:

Ist der Empfänger einer in Absatz 4 Nr. 14 bezeichneten sonstigen Leistung **kein Unternehmer und** hat er **seinen Wohnsitz oder Sitz im Gemeinschaftsgebiet**, wird die sonstige Leistung abweichend von Absatz 1 dort ausgeführt, wo er **seinen Wohnsitz oder Sitz hat**, wenn die sonstige Leistung von **einem Unternehmer ausgeführt** wird, der im **Drittlandsgebiet** ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird.

Das Bundesfinanzministerium hat mit Erlaß vom 12. Juni 2003 **zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG) und von auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG)** ausführlich Stellung genommen. Im Folgenden wird daher im Wesentlichen auf diesen Erlaß zurückgegriffen.

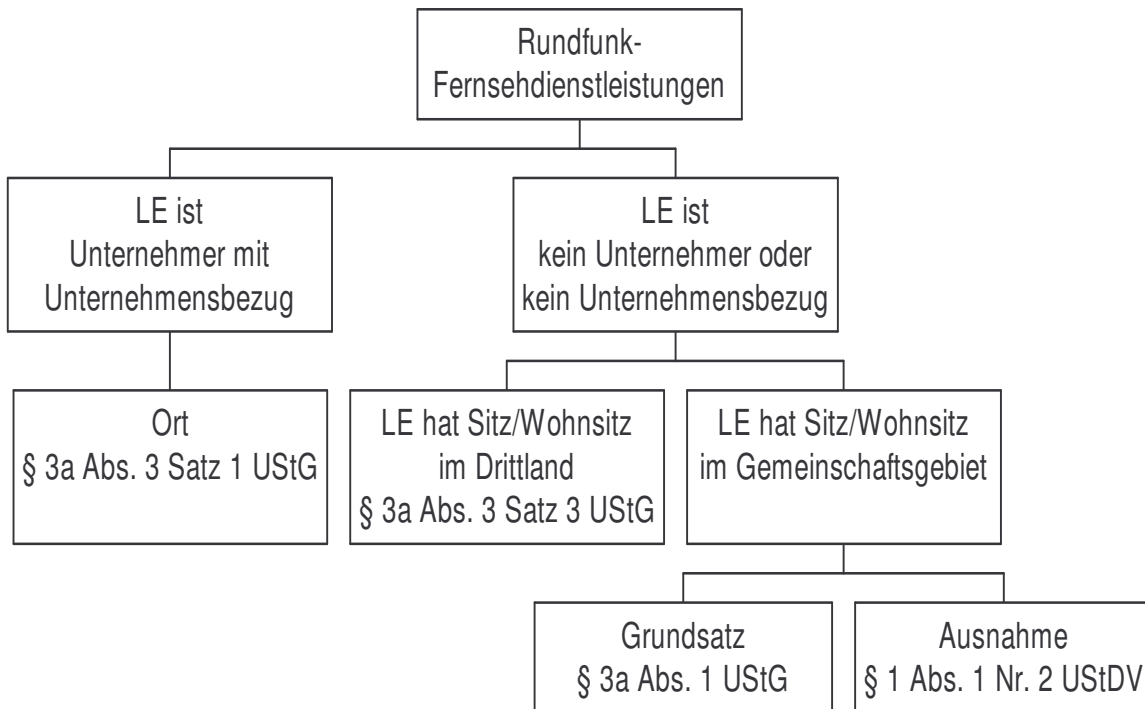
6.7.3.5.1 Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG)

Der Ort der sonstigen Leistung von Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 13 UStG) bestimmt sich unter Beachtung der Regelungen des § 3a Abs. 3 und **§ 3a Abs. 4 Nr. 13** sowie der Änderung in **§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV** wie folgt:

1. Ist der **Empfänger** der Leistung ein **Unternehmer und ist der Leistungsbezug für das Unternehmen (Vgl. Abschn. 38 Abs. 1 Satz 3 UStR)**, wird die Leistung dort ausgeführt, wo der **Empfänger sein Unternehmen betreibt** (§ 3a Abs. 3 Satz 1 UStG).
2. Ist der **Empfänger** der Leistung **kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen **Wohnsitz** oder **Sitz** im **Drittlandsgebiet**, wird die Leistung gem. § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG im **Drittlandsgebiet** ausgeführt.
3. Ist der **Empfänger** der Leistung **kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen **Wohnsitz** oder **Sitz** im **Gemeinschaftsgebiet**, wird die Leistung gem. § 3a Abs. 1 UStG grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der **leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt**.
4. Ist der Empfänger der Leistung **kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen **Wohnsitz** oder **Sitz** im **Gemeinschaftsgebiet**, wird die Leistung **abweichend von § 3a Abs. 1 UStG** als im Inland ausgeführt behandelt, wenn **der leistende Unternehmer** sein Unternehmen von einem im **Drittlandsgebiet** liegenden Ort aus betreibt und die Leistung **im Inland genutzt oder ausgewertet wird** (§ 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 2 UStG i.V.m. **§ 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStDV**).

Demnach ergibt sich folgende vereinfachte Darstellung:

LE = Leistungsempfänger



Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sind Rundfunk- und Fernsehprogramme, die über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet werden. Dies **gilt auch dann**, wenn die Verbreitung **gleichzeitig** über das **Internet** oder ein ähnliches elektronisches Netz erfolgt.

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). 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. Hierunter fällt der **Web-Rundfunk**, der **ausschließlich** über das Internet oder ähnliche elektronische Netze und nicht gleichzeitig über Kabel, Antenne oder Satellit verbreitet wird.

6.7.3.5.2 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG)

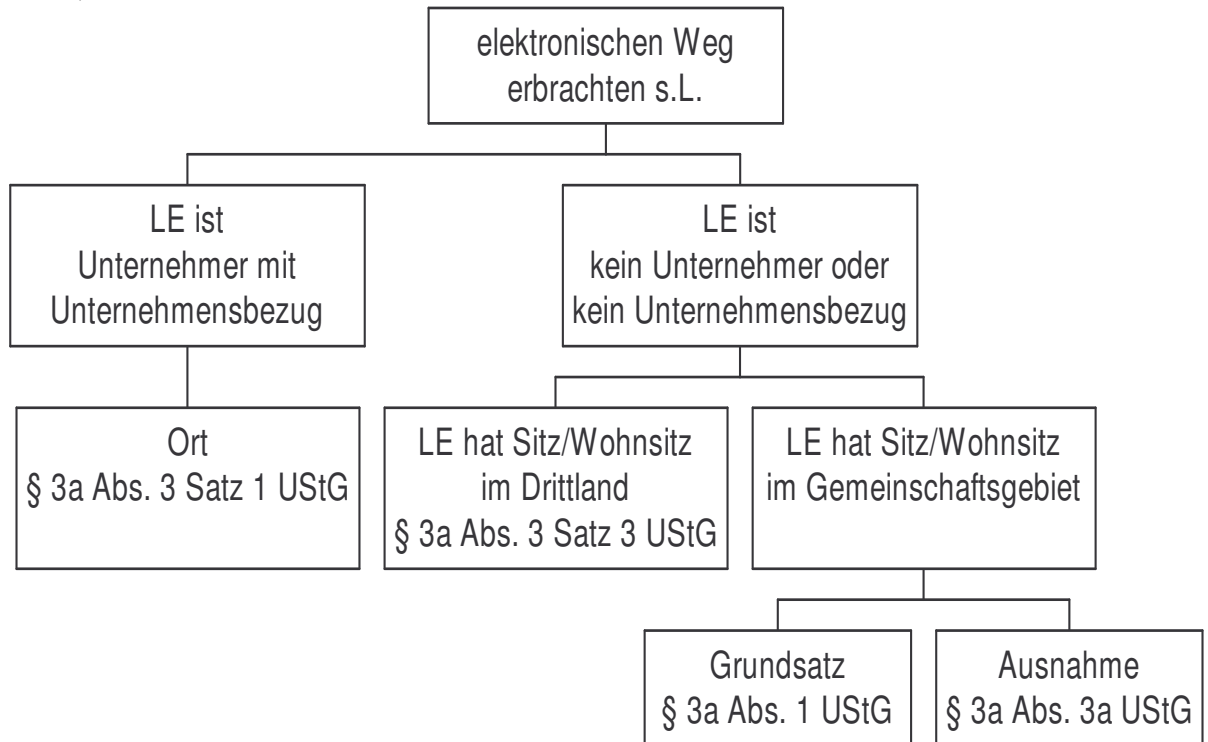
6.7.3.5.2.1 Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung

Der Ort der sonstigen Leistung, die auf **elektronischem Weg erbracht** wird (§ 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG), bestimmt sich wie folgt:

1. Ist der **Empfänger der Leistung ein Unternehmer und ist der Leistungsbezug für das Unternehmen** (Vgl. Abschn. 38 Abs. 1 Satz 3 UStR), wird die Leistung dort ausgeführt, wo der **Empfänger sein Unternehmen** betreibt (§ 3a Abs. 3 Satz 1 UStG).
2. Ist der **Empfänger der Leistung kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen **Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet**, wird die Leistung gem. § 3a Abs. 3 Satz 3 UStG im Drittlandsgebiet ausgeführt.
3. Ist der **Empfänger der Leistung kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im **Gemeinschaftsgebiet**, wird gem. **§ 3a Abs. 3a UStG** die Leistung dort ausgeführt, wo **er seinen Wohnsitz oder Sitz hat**, wenn die **Leistung von einem Unternehmer ausgeführt**

wird, der im Drittlandsgebiet ansässig ist oder dort eine Betriebsstätte hat, von der die Leistung ausgeführt wird.

4. Ist der **Empfänger der Leistung kein Unternehmer** (oder erfolgt der Leistungsbezug nicht für das Unternehmen) **und** hat er seinen Wohnsitz oder Sitz im **Gemeinschaftsgebiet**, wird die Leistung vorbehaltlich § 3a Abs. 3a UStG an dem Ort ausgeführt, von dem aus der **leistende Unternehmer sein Unternehmen** betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG).



6.7.3.5.2.2 Begriffsbestimmung

Eine auf **elektronischem Weg** erbrachte sonstige Leistung 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**.

6.7.3.5.2.3 Auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen

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-Mark-Anbietern erbracht und die z.B. über Provisionen und andere Entgelte für erfolgreiche Vermittlungen abgerechnet werden).

Auf **elektronischem Weg** erbrachte sonstige Leistungen **sind insbesondere**:

1. Bereitstellung von Websites, Webhosting, Fernwartung von Programmen und Ausrüstungen.
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. Bereitstellung von Software und deren Aktualisierung.
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 Webbannern), 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. Bereitstellung von Texten und Informationen.
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), 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. Bereitstellung von Filmen und Spielen, einschließlich Glücksspielen und Lotterien.
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. Bereitstellung von Sendungen und Veranstaltungen aus den Bereichen Politik, Kultur, Kunst, Sport, Wissenschaft und Unterhaltung.
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. Erbringung von Fernunterrichtsleistungen.
Hierzu gehört z.B. der automatisierte Unterricht, der auf das Internet oder ähnliche elektronische Netze angewiesen ist, auch sogenannte virtuelle Klassenzimmer. 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, Webhosting, Zugang zu Chatlines usw.).

6.7.3.5.2.4 Abgrenzung von den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen

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.



Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um **Lieferungen**, so daß **keine** auf **elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen** vorliegen:

1. Lieferungen von Gegenständen, bei denen lediglich die Bestellung und Auftragsbearbeitung auf elektronischem Weg angebahnt und abgewickelt wurde,
2. Lieferungen von körperlichen Datenträgern (z.B. CD-ROM, Disketten, CD, DVD, Audiokassetten, Videokassetten),
3. Lieferungen von Druckerzeugnissen wie Büchern, Newsletters, Zeitungen und Zeitschriften,
4. Lieferungen von Spielen auf CD-ROM.

Insbesondere in den folgenden Fällen handelt es sich um **andere** als auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen i.S.d. § 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 – , eine themenorientierte, integrierte, statische und nur zeitlich variable Sammlung von Daten, die so organisiert ist, daß sie die Bedürfnisse des Managements unterstützt (§ 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. nichtautomatisierter Fernunterricht, z.B. per Post oder Internet (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst a UStG),
4. Reparatur von EDV-Ausrüstung (§ 3a Abs. 2 Nr. 3 Buchst. 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. Internettelefonie (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG),
8. Kommunikation wie z.B. E-Mail (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG),

9. Telefon-Helpdesks, eine telefonische Sofort-Hilfe zur Lösung von EDV-Problemen (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG),
10. Videofonie, d.h. Telefonie mit Video-Komponente (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG),
11. Zugang zum Internet und World Wide Web (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG),
12. 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).

Sofern es sich um sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation (§ 3a Abs. 4 Nr. 12 UStG) handelt ist Abschn. 39a UStR zu beachten.

6.7.3.5.2.5 Besteuerungsverfahren (§ 18 Abs. 4c und Abs. 4d UStG)

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)**. 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 Bundesamt für Finanzen vor Beginn seiner Tätigkeit in der EU auf dem amtlich vorgeschriebenen, elektronisch zu übermittelnden Dokument anzeigen.

Abweichend von § 18 Abs. 1 bis 4 UStG hat der Unternehmer für jedes Kalendervierteljahr (= **Besteuerungszeitraum nach § 16 Abs. 1a UStG**) eine Steuererklärung bis zum **20. Tag** nach Ablauf des Besteuerungszeitraums elektronisch **beim Bundesamt für Finanzen abzugeben**. Hierbei hat er die auf den jeweiligen Mitgliedstaat entfallenden Umsätze zu trennen und dem im betreffenden Mitgliedstaat geltenden allgemeinen Steuersatz zu unterwerfen. Der Unternehmer hat die Steuer nach § 16 Abs. 1a UStG selbst zu berechnen (§ 18 Abs. 4c Satz 1 UStG). Die Steuer ist spätestens am 20. Tag nach Ende des Besteuerungszeitraums zu entrichten (§ 18 Abs. 4c Satz 2 UStG).

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). Die Anwendung **eines monatlichen Durchschnittskurses** entsprechend § 16 Abs. 6 Sätze 1 bis 3 UStG **ist ausgeschlossen**.

Der Unternehmer kann die Ausübung des Wahlrechts widerrufen (§ 18 Abs. 4c Satz 4 UStG). Ein Widerruf ist nur bis zum Beginn eines neuen Kalendervierteljahres (= Besteuerungszeitraum nach § 16 Abs. 1a UStG) mit Wirkung ab diesem Zeitraum möglich (§ 18 Abs. 4c Satz 5 UStG). Das **allgemeine Besteuerungsverfahren** (§ 18 Abs. 1 bis 4 UStG) und **das Besteuerungsverfahren nach § 18 Abs. 4c UStG schließen sich gegenseitig aus**.

Das Bundesamt für Finanzen kann gem. § 18 Abs. 4c Sätze 6 und 7 UStG 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.

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.**

6.7.3.5.2.6 Vorsteuervergütungsverfahren gem. § 59 Nr. 4 UStDV

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** geltend machen (§ 16 Abs. 1a Satz 3, § 18 Abs. 9 Satz 8 UStG i.V.m. **§ 59 Nr. 4 UStDV**). In diesen Fällen sind die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG nicht anzuwenden. 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. 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 im Hinblick auf § 13b Abs. 2 UStG Steuerschuldner ist) gelten die Einschränkungen des § 18 Abs. 9 Sätze 6 und 7 UStG unverändert.

6.7.3.5.2.7 Aufzeichnungspflichten

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. Diese Aufzeichnungen sind dem Bundesamt für Finanzen auf Anfrage auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UStG). Die Aufbewahrungsfrist beträgt im Hinblick auf § 147 Abs. 3 AO zehn Jahre.

6.7.3.5.2.8 Zuständigkeit

Im Hinblick auf § 21 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 1 Abs. 2a UStZustV ist das Bundesamt für Finanzen für das Verfahren nach § 18 Abs. 4c UStG zuständig.

6.7.3.5.2.9 Steuersatz bei Überlassung von Software

Wird Software überlassen, schließt dies oftmals die Übertragung von Urheberrechten mit ein. Nach § 12 Abs. 7c UStG ermäßigt sich die Steuer auf 7% der Bemessungsgrundlage für die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, die sich aus dem Urhebergesetz ergeben – s. auch BFH v. 16.8.2001 und 27.9.2001

6.7.3.6 Besonderheiten bei sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 4 Nr. 15 UStG

Die neue Ortsregelung für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung für bestimmte Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Lieferung von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität ist mit Wirkung vom 1. 1. 2005 durch das Gesetz zur Umsetzung von EU-Richtlinien in nationales Steuerrecht und zur Änderung weiterer Vorschriften (EURLUmsG) aufgenommen worden. Unter die genannten Leistungen fallen z. B. die Vorhaltung von Kraftwerks- bzw. Speicherkapazitäten, die Kompression, die Mischung und andere Systemdienstleistungen (keine abschließende Aufzählung).

☛ Leistungsort: § 3a Abs. 3 UStG (Empfängerortprinzip)

Zur Vertiefung: BMF-Schreiben vom 1.8.2005, IV A 5 - S 7124 - 8/05, BStBl I 2005 S. 849

6.7.4 Leistungen i.S.v. § 1 UStDV (§ 3a Abs. 5)

Voraussetzungen **Abs. 1:**

1. Unternehmer mit Sitz/Betriebsstätte im Drittland
2. so. Leistung i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 1 - 11
und Leistungsempfänger = KöR, aber kein U'er
oder
so. Leistung i.S.v. § 3a Abs. 4 Nr. 12 und 13 (so. Leistg. auf dem Gebiet der Telekommunikation und Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen)
oder
Vermietung von Beförderungsmitteln i.S.v. A 33a UStR
3. Nutzung/Auswertung der Leistung im Inland

Folge:

Leistungsort = Inland

Voraussetzungen **Abs. 2:**

1. Unternehmer mit Sitz/Betriebsstätte im Inland **und**
2. Vermietung von Straßen- Schienenfahrzeugen zur Beförderung von Gegenständen **und**
3. Leistungsempfänger = U'r im Drittland **und** Fahrzeug ist für das U'n des Leistungsempfängers bestimmt **und** Fahrzeug wird im Drittlandsgebiet genutzt

Folge:

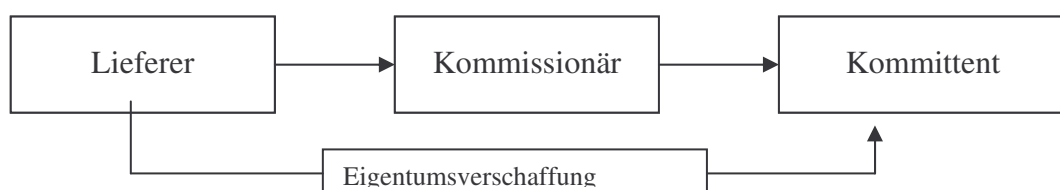
Leistungsort = Drittland

6.7.5 Besorgung sonstiger Leistungen; § 3 Abs. 11

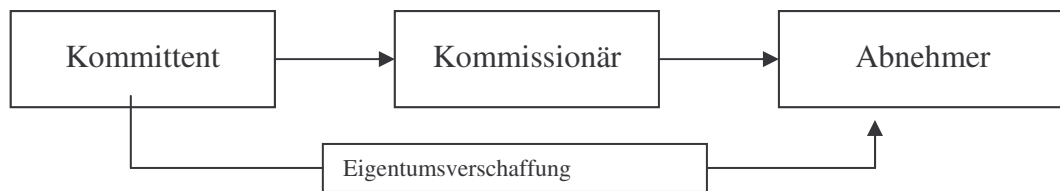
Es geht um die Fälle, in denen bei einer Leistungserbringung ein Geschäftsbesorger eingeschaltet ist, der eine Leistung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung ein- oder verkauft. Im Lieferungsfall liegen Kommissionsgeschäfte nach § 383 HGB vor, bei denen gem. § 3 Abs. 3 UStG Lieferketten fingiert werden.

Wiederholung:

Lieferkette bei der Einkaufskommission:



Lieferkette bei der Verkaufskommission:



Soweit der Geschäftsbesorger keine Lieferung, sondern eine „Dienstleistung“ besorgt, ist zum 01.01.2004 eine Rechtsänderung eingetreten, mit der der Gesetzgeber auf die ständige BFH-Rechtsprechung zur Dienstleistungskommission reagiert hat:

UStG 1999	UStG in der aktuell gültigen Fassung
§ 3 Abs. 11	§ 3 Abs. 11
Bei Besorgung einer sonstigen Leistung im eigenen Namen für fremde Rechnung sind die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden.	Bei Einschaltung eines Unternehmers bei Erbringung einer sonstigen Leistung im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung gilt die Leistung an ihn und von ihm erbracht.

Nach Auffassung der Verwaltung galt § 3 Abs. 11 UStG aF nur für die Fälle des Leistungseinkaufs, nicht aber für die Fälle des Leistungsverkaufs; außerdem galt der Besorger nicht als Leistender, seine Leistung richtete sich lediglich nach dem Schicksal der besorgten Leistung.

Ab 2004 gilt der Geschäftsbesorger als Leistender, und zwar sowohl beim Leistungseinkauf, als auch beim Leistungsverkauf.

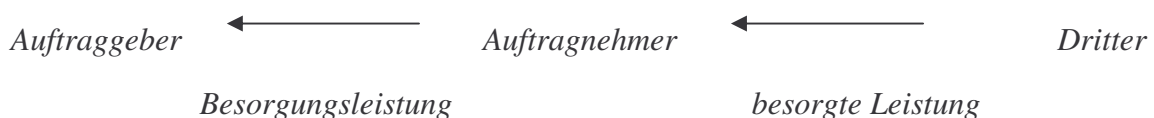
6.7.5.1 Die Dienstleistungskommission

Folgende ausführliche Darstellung wurde auszugsweise dem BMF - Schreiben vom 6.2.2004 entnommen (Bundesministerium der Finanzen , IV B 7 - S-7100 - 254/03):

► auszugsweise übernommen in Abschn. 32 UStR

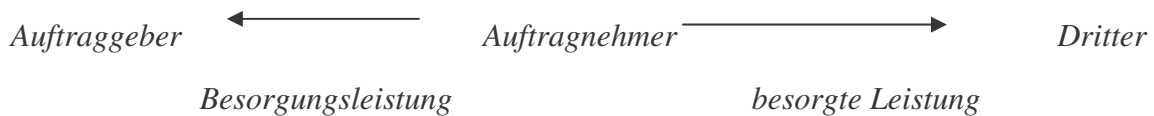
6.7.5.1.1 Regelung bis zum 31. Dezember 2003

3 Abs. 11 UStG in der bis zum 31. Dezember 2003 geltenden Fassung regelt, daß im Falle der Besorgung einer sonstigen Leistung durch einen Unternehmer für Rechnung eines anderen Unternehmers die für die besorgte Leistung geltenden Vorschriften auf die Besorgungsleistung entsprechend anzuwenden sind. Der Umfang der Regelung war auf die Fälle beschränkt, in denen 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 (sog. Leistungseinkauf).



Die Sachverhalte des sog. Leistungsverkaufs, in denen ein von einem Auftraggeber bei der Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rech-

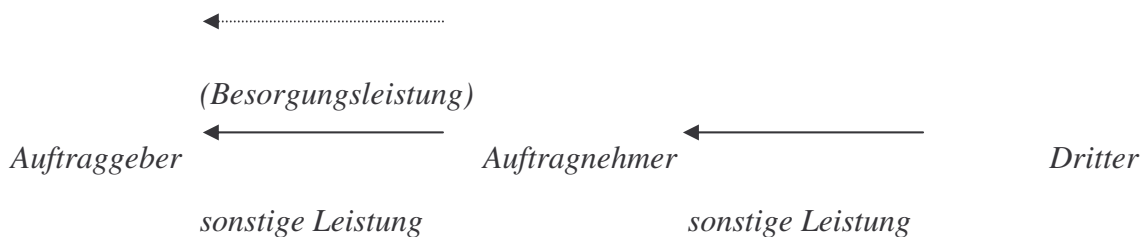
nung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt, wurden bisher nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen beurteilt: der Unternehmer (Auftragnehmer) erbringt gegenüber dem Auftraggeber eine Geschäftsbesorgungsleistung und gegenüber dem Dritten eine sonstige Leistung (die besorgte Leistung).



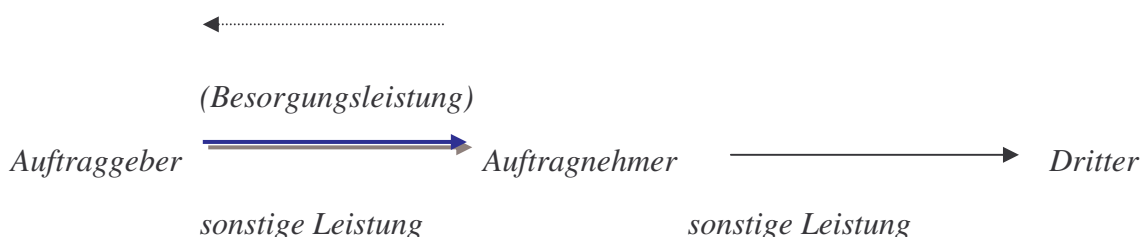
6.7.5.1.2 Inhalt und Wirkung der Neuregelung

3 Abs. 11 UStG in der ab dem 1. Januar 2004 geltenden Fassung regelt für die Fälle, in denen ein Unternehmer (Auftragnehmer) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelt, daß diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht gilt. Die sog. Leistungseinkaufs- und Leistungsverkaufskommission werden nunmehr gleichbehandelt, also unabhängig davon, ob das Erbringen oder das Beschaffen einer sonstigen Leistung in Auftrag gegeben wird. Die Vorschrift fingiert dabei eine Leistungskette. Sie behandelt den Auftragnehmer im Rahmen der Dienstleistungskommission als Leistungsempfänger und zugleich Leistenden.

Bezüglich des sog. Leistungseinkaufs führt dies zu keiner Änderung in der Leistungskette:



Im Fall des sog. Leistungsverkaufs führt die Fiktion dagegen in der Leistungsbeziehung zwischen Auftraggeber und Auftragnehmer zu einer Umkehr der Leistungsrichtung im Vergleich zum bisherigen Recht:



Die beiden Leistungen, d.h. die an den Auftragnehmer erbrachte und die von ihm ausgeführte Leistung, werden bezüglich ihres Leistungsinhalts gleich behandelt. Die Leistungen werden zum selben Zeitpunkt erbracht.

Im Übrigen ist jede der beiden Leistungen unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehung gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des Umsatzsteuergesetzes zu beurteilen. Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. Dies kann z.B. für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften von Bedeutung sein (vgl. z.B. § 4 Nr. 19 Buchst. 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. 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). 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 (Leistungseinkauf):

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

Das personenbezogene Merkmal - Kleinunternehmer - des C ist nicht auf den Bauunternehmer G übertragbar. Die Leistung des G an B unterliegt dem allgemeinen Steuersatz.

Die zivilrechtlich vom Auftragnehmer an den Auftraggeber erbrachte Besorgungsleistung bleibt umsatzsteuerrechtlich ebenso wie beim Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 3 UStG unberücksichtigt. Der Auftragnehmer erbringt im Rahmen einer Dienstleistungskommission nicht noch eine (andere) Leistung (Vermittlungsleistung). Der Auftragnehmer darf für die vereinbarte Geschäftsbesorgung keine Rechnung erstellen. Eine solche Rechnung, in der die Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist, führt zu einer Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG.

Soweit der Auftragnehmer im eigenen Namen für fremde Rechnung auftritt, findet § 25 UStG keine Anwendung.

Die Abschnitte 32, 42a Abs. 2 und Abs. 3 Satz 2, 42b Abs. 2 Satz 3, 42h, 45 Abs. 2, 145 Abs. 3 und 190a Abs. 4 Satz 2 der Umsatzsteuer-Richtlinien (UStR) sind ab dem 1. Januar 2004 nicht mehr anzuwenden.

6.7.5.1.3 Anwendungsfälle

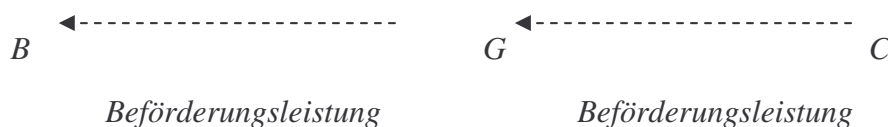
Nachfolgende Beispiele sollen die Auswirkungen des § 3 Abs. 11 UStG verdeutlichen:

a) Sog. Leistungseinkaufskommission

Beispiel 1:

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 Gegenstandes von München nach Berlin. Die Beförderungsleistung bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C.

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.

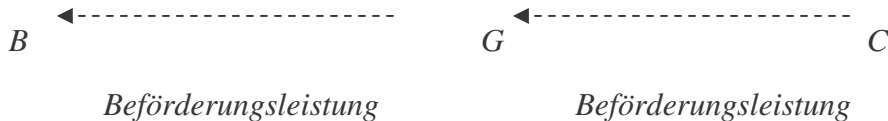


Die Leistungskette wird fingiert. Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

C erbringt an G eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung (§ 3b UStG). G hat gegenüber B ebenfalls eine im Inland steuerpflichtige Beförderungsleistung abzurechnen.

Beispiel 2:

Spediteur G besorgt für den in Frankreich ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die Beförderung eines Gegenstandes von Paris nach München. Die Beförderungsleistung bewirkt der im Inland ansässige Unternehmer C. G und C verwenden jeweils ihre deutsche, B seine französische Umsatzsteuer-Identifikationsnummer.



Die Leistungskette wird fingiert. Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

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

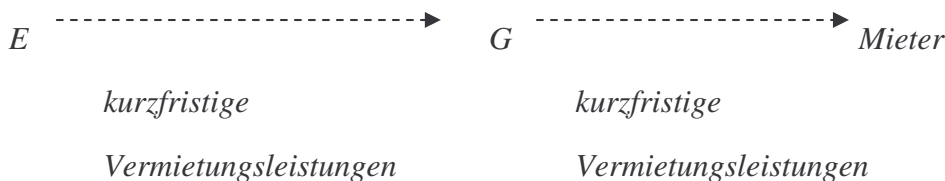
b) Sog. Leistungsverkaufskommission

- Kurzfristige Vermietung von Ferienhäuser

Beispiel 3:

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 Ferienaufenthalte in seinem Ferienhaus zu besorgen.

Da G in die Erbringung sonstiger Leistungen (kurzfristige - steuerpflichtige - Vermietungsleistungen gemäß § 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.



Die Leistungskette wird fingiert. Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Die Vermietungsleistungen des E an G sind im Inland steuerbar (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a UStG) und als kurzfristige Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) steuerpflichtig. G erbringt steuerbare und steuerpflichtige Vermietungsleistungen an die Mieter (§ 3a Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a UStG, § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG).

Beispiel 4:

Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch befindet sich das Ferienhaus des E in Belgien.

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

Beispiel 5:

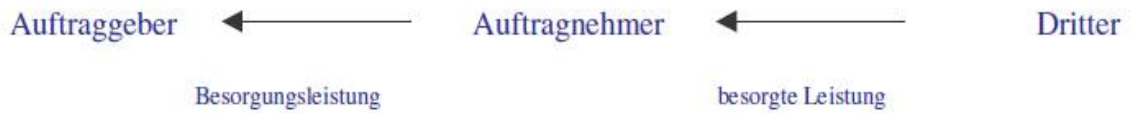
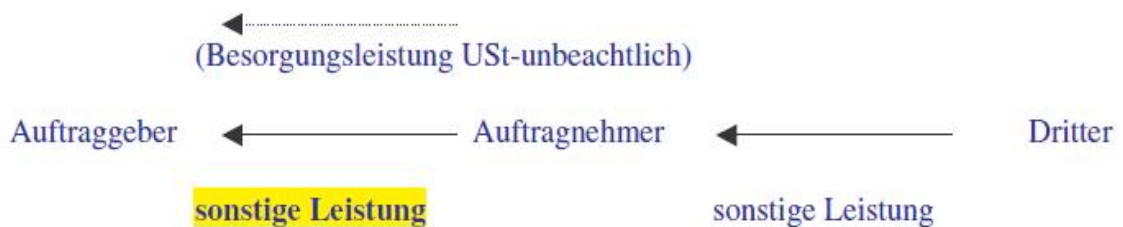
Sachverhalt wie in Beispiel 1, jedoch ist G Unternehmer mit Sitz in Belgien.

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 Buchst. a UStG) und als kurzfristige Vermietungsleistungen (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG) steuerpflichtig. G muß sich in Deutschland für Zwecke der Umsatzbesteuerung registrieren lassen, soweit die Mieter Nichtunternehmer sind. 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).

6.7.5.1.4 Übergangsregelung

Die vorstehenden Grundsätze zur Leistungsverkaufskommission, die im Ergebnis den Grundsätzen der Entscheidungen des Bundesfinanzhofes vom 7. Oktober 1999 - V R 79, 80/98 - (BStBl II 2004 S. ...)1, vom 25. Mai 2000 - V R 66/99 - (BStBl II 2004 S. ...)2, vom 31. Januar 2002 - V R 40, 41/00 - (BStBl II 2004 S. ...)3, vom 29. August 2002 - V R 8/02 - (BStBl II 2004 S. ...)4 und vom 16. Mai 2002 - V B 89/01 - (BStBl II 2004 S. ...)5 entsprechen, können - entgegen den Ausführungen in Abschnitt 32 UStR - bei allen noch nicht unanfechtbaren Steuerfestsetzungen uneingeschränkt berücksichtigt werden; nach Eintritt der Unanfechtbarkeit können sie nur berücksichtigt werden, soweit die Steuerfestsetzung noch korrigiert werden kann (vgl. im Einzelnen dazu AEAO vor §§ 172 - 177, Nr. 8). Es wird nicht beanstandet, wenn in den Fällen der sog. Leistungsverkaufskommission bis zum 31. Dezember 2003 von einer Geschäftsbesorgungsleistung des Auftragnehmers gegenüber dem Auftraggeber und von einer sonstigen Leistung des Auftragnehmers gegenüber dem Dritten ausgegangen wird.

6.7.5.1.5 Zusammenfassendes Schaubild

Regelung bis 31.12.2003**Leistungseinkauf****Leistungsverkauf****Regelung ab 1.1.2004****Leistungseinkauf****Leistungsverkauf**