

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

Skript

Umsatzsteuer

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2019

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung.....	1
I. Umsatzsteuer-Aufkommen, Verteilung, Verwaltung	1
II. Rechtliche Rahmenbedingungen.....	1
III. Wesen und Wirkungsweise der Umsatzsteuer	2
B. Hinweise für die Bearbeitung von Umsatzsteuerklausuren	6
I. Prüfungsfolge entgeltlicher Umsätze nach § 1 Abs.1 Nr.1 UStG	6
1. Steuerbarkeit	6
2. Steuerbefreiungen nach § 4 UStG	8
3. Bemessungsgrundlage.....	8
4. Entstehen der Umsatzsteuer.....	9
5. Änderungen der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG	9
II. Unentgeltliche Wertabgaben	9
1. Entnahmen nach § 3 Abs. 1b UStG.....	10
2. Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	10
3. Ort unentgeltlicher Wertabgaben	10
4. Steuerbefreiungen	10
5. Bemessungsgrundlage.....	11
6. Steuerentstehung	11
III. Innergemeinschaftlicher Erwerb nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.....	11
IV. (Zusätzliche) Steuer nach § 14c Abs. 1 oder § 14c Abs. 2 UStG	12
V. Ermittlung der abziehbaren Vorsteuer, Vorsteuerberichtigung	12
VI. Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers.....	13
C. Unternehmer und Unternehmen als Anknüpfungspunkte des Umsatzsteuerrechts	14
I. Bedeutung der Unternehmerstellung	14
II. Die einzelnen Tatbestandsmerkmale	14
1. Unternehmensfähigkeit (»wer«)	14
2. Ausüben einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit	15
3. Selbständigkeit.....	24
III. Grundsatz der Unternehmenseinheit.....	25
IV. Handeln im Rahmen des Unternehmens.....	26
V. Beginn der Unternehmerstellung.....	27
1. Allgemeine Grundsätze	27
2. Vorgründungsgesellschaften als notwendiger Beginn unternehmerischer Betätigung.....	27

VI. Ende des Unternehmens, insbesondere Fortbestand bei Insolvenz	28
D. Leistungen	30
I. Lieferungen.....	32
1. Charakterisierung.....	32
2. Lieferarten und -orte.....	36
3. Besonderheiten beim Reihengeschäft.....	42
II. Sonstige Leistungen und deren Ort.....	48
1. Charakterisierung sonstiger Leistungen	48
2. Grundprobleme bei der Ortsbestimmung	48
3. Grundregeln in § 3a Abs.1 und Abs. 2 UStG	49
4. Besondere Anknüpfungspunkte für Leistungsortbestimmungen.....	51
5. Einzelne sonstige Leistungen mit besonderen Fragestellungen.....	56
III. Vorgehen zur Bestimmung des Ortes entgeltlicher sonstiger Leistungen	67
IV. Besteuerungsverfahren bei sonstigen Leistungen	68
V. Einheitlichkeit der Leistung - Haupt-/Nebenleistung.....	69
1. Haupt - und Nebenleistung	70
2. Untrennbare Gesamtleistung	70
3. Aufteilung durch gesetzliche Vorgaben	72
E. Leistungsaustausch (Leistungen gegen Entgelt).....	73
I. Wirtschaftliche Verknüpfung von Leistung und Gegenleistung	73
II. Abgrenzung zum sog. »echten« Schadensersatz	74
1. Verträge, die nicht, mangelhaft oder verspätet erfüllt werden	74
3. Abgebrochene (Werk-)Lieferungen	75
3. Abwicklung von Schadensersatzansprüchen aus unerlaubter Handlung	76
III. Steuerbare Umsätze bei der Gründung von Gesellschaften ?	76
IV. Steuerbarer Umsatz beim Ausscheiden eines Gesellschafters ?.....	77
V. Leistungsaustausch bei der Abgabe von Leistungen an Arbeitnehmer.....	78
F. Inland/Ausland.....	82
G. Steuerbefreiungen entgeltlicher Inlandsumsätze	83
I. Zwecke und Wirkungen von Steuerbefreiungstatbeständen.....	83
II. Befreiungstatbestände mit Optionsmöglichkeit	84
1. Grunderwerbsteuerbare Vorgänge	84
2. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken	87
III. Einzelheiten zur Option nach § 9 Abs. 1 und 2 UStG.....	89

IV.	Verzicht gegenüber einer nichtunternehmerisch tätigen Gemeinschaft	95
V.	Zwingend »vorsteuerschädliche« Steuerbefreiungen	96
VI.	Veräußerung von Gegenständen nach § 4 Nr. 28 UStG.....	97
H.	Bemessungsgrundlage und Steuersatz bei entgeltlichen Umsätzen	99
I.	Grundsätze der Entgeltsbestimmung nach § 10 Abs. 1 und 2 UStG	99
1.	Zuzurechnender Aufwand des Leistungsempfängers	99
2.	Anwendung des zutreffenden Steuersatzes	100
II.	Spezielle Problemstellungen entgeltlicher Umsätze.....	102
1.	Abgrenzung Auslagenersatz/durchlaufende Posten	102
2.	Echte und unechte Zuschüsse	104
3.	Tauschvorgänge	105
III.	Mindest-Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG.....	106
IV.	Differenzbesteuerung	109
1.	Zwecke und Wirkungsweise	109
2.	Anwendung bei Entnahmen	111
3.	Unberechtigter Steuerausweis	111
4.	Verzicht auf Differenzbesteuerung.....	111
5.	Differenzbesteuerung im Binnenmarkt	112
6.	Besonderheiten bei Reiseleistungen nach § 25 UStG	114
V.	Änderungen der Bemessungsgrundlage nach § 17 UStG.....	116
1.	Allgemeiner Anwendungsbereich des § 17 Abs. 1 UStG	116
2.	Sonderfall: Verrechnung von Gutscheinen	117
3.	Die Tatbestände des § 17 Abs. 2 UStG	118
4.	Wirkungsweise.....	122
I.	Entstehen der Steuer	123
I.	Besteuerung nach vereinbarten Entgelten.....	123
1.	Leistungszeitpunkt als Anknüpfungspunkt	123
2.	Entgeltsvereinnahmung als Anknüpfungspunkt.....	124
II.	Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten	125
III.	Steuerentstehung mit Rechnungserteilung	126
J.	Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben	127
I.	Grundzüge	127
II.	Rahmenbedingungen der Besteuerung nach § 3 Abs. 1b UStG	128
III.	Einzelheiten fiktiver entgeltlicher Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG.....	131
1.	Entnahmen des Unternehmers (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 1 UStG).....	131

2.	Sachzuwendungen an das Personal (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 2 UStG)	132
3.	Sonstige unentgeltliche Lieferungen (§ 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG)	133
4.	Steuerbefreiungen	134
5.	Bemessungsgrundlage für Lieferungen nach § 3 Abs. 1 b UStG	135
IV.	Unentgeltliche Abgabe von Dienstleistungen.....	135
1.	Private Verwendung von Unternehmensgegenständen (§ 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 1 UStG)	136
2.	Erbringen einer anderen sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9a S. 1 Nr. 2 UStG)	146
3.	Sonstige Leistungen gegenüber dem Personal	147
V.	Ort der Abgabe/Rechnungserteilung/Steuerentstehung	148
K.	Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG	149
I.	Einkommensteuerrecht als Anknüpfungspunkt ?	150
II.	Spezifisch umsatzsteuerrechtliche Fragestellungen	150
1.	Grundstücksübertragung als Geschäftsveräußerung	150
2.	Übereignung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen?	151
3.	Erwerb für das Unternehmen des Erwerbers	153
4.	Wirkung der Rechtsnachfolge nach § 1 Abs. 1a S. 3 UStG	154
5.	Fehlerhafter Steuerausweis.....	154
6.	Vorsteuerabzug aus Leistungsbezügen für die Geschäftsveräußerung	154
L.	Unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis.....	156
I.	Unrichtiger Steuerausweis nach § 14c Abs. 1 UStG.....	156
II.	Unberechtigter Steuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG	157
1.	Anwendungsbereich der Norm	157
2.	Berichtigungsverfahren	158
M.	Grenzüberschreitende Warenbewegungen	160
I.	Besteuerungsprinzipien bei grenzüberschreitenden Warenbewegungen	160
II.	Abwicklungen mit Drittländern	160
1.	Die Einfuhr aus dem Drittland nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG.....	161
2.	Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. a i.V.m. § 6 UStG	163
3.	Steuerbefreite sonstige Leistungen bei Ausfuhren	166
III.	Inneregemeinschaftliche Warenbewegungen	169
1.	Die Erwerbsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG.....	170
2.	Inneregemeinschaftliche Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i.V.m. § 6a UStG	177
3.	Lieferungen an Privatpersonen im Reiseverkehr	182
4.	Inneregemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte nach § 25b UStG	182
5.	Mehrwertsteuersätze in den Mitgliedstaaten - Stand : 1. März 2017	185
IV.	Umsätze im Steuerlager	186

N. Vorsteuerabzug	188
I. Anspruchsbegründende Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG.....	189
1. Unternehmer	189
2. Unternehmer als Leistungsempfänger	191
3. Leistungsbezug »für sein Unternehmen« (Zuordnungsmöglichkeiten).....	197
4. Von einem anderen Unternehmer	207
5. Besitz einer Rechnung i.S.d. §§ 14, 14a UStG	208
6. Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf die für den Umsatz geschuldete Umsatzsteuer.....	212
II. Ausschlüsse bzw. Einschränkungen des Vorsteuerabzugs.....	213
1. Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL)	213
2. Reise- und Umzugskosten	214
3. Nach Ertragsteuerrecht nicht abziehbare Aufwendungen.....	215
4. Teilunternehmerische Grundstücksnutzung ab 1.01.2011.....	217
III. Vorsteuerabzug hinsichtlich der Einfuhr- und Erwerbsumsatzsteuer	218
1. Berechtigung zum Abzug der E-USt	218
2. Abzug der Steuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb.....	219
IV. Vorsteuerschädliche Verwendungen des § 15 Abs. 2 UStG.....	220
1. Aufteilung nach § 15 Abs. 2, 4 UStG	221
a) Prüfungsschritte bei Erhaltungsaufwand.....	221
2. Praxisprobleme bei vorsteuerschädlichen Verwendungen mit Optionsmöglichkeit	230
V. Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs.....	233
O. Vorsteuerberichtigung	236
I. Nutzungsänderungen bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (Investitionsgütern).....	238
1. Wechsel von privater zu unternehmerischer Nutzung.....	238
2. Änderungen des Anteils unternehmerischer Nutzung.....	239
3. Änderung des Anteils vorsteuerschädlicher zu vorsteuerunschädlicher Verwendung.....	240
4. Zwischenzeitlicher Leerstand von Gebäuden	241
5. Berichtigungszeitraum	242
6. Ermittlung des Berichtigungsbetrags.....	243
7. Vorsteuerberichtigung wegen eines Wechsels der Besteuerungsform.....	246
II. Vorsteuerberichtigung wegen Veräußerung oder Entnahme	247
1. Anwendungsbereich des § 15a Abs. 8 UStG	247
2. Vorsteuerberichtigung durch Verwertungshandlungen im Insolvenzverfahren.....	250
III. Erweiterung der Berichtigungstatbestände zum 01.01.2005.....	251
1. Verwendungsänderungen bei Umlaufvermögen	251
2. Einbauten oder sonstige Leistungen an einem WG (Nutzungsänderungen)	252
3. Entnahme von Einbauten oder sonstigen Leistungen an einem WG	254
4. Vorsteuerberichtigung wegen selbständiger sonstiger Leistungen.....	256

IV. Berichtigungen bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken	257
V. Verfahrensfragen	258
P. Organschaft.....	260
I. Voraussetzungen	260
1. Finanzielle Eingliederung.....	261
2. Wirtschaftliche Eingliederung	262
3. Organisatorische Eingliederung.....	262
II. Rechtsfolgen.....	262
1. Umsätze zwischen den Beteiligten	263
2. Umsätze der Organgesellschaft mit Dritten.....	263
3. Grenzüberschreitende Organschaft.....	264
Q. Sonderstatus bestimmter Unternehmergruppen	265
I. Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer.....	265
1. Neuregelung in § 2b Abs. 1 UStG	265
2. Negativkatalog fehlender Wettbewerbsverzerrungen in § 2 b Abs. 2 UStG.....	265
3. Kommunale Zusammenarbeit	266
4. Unternehmereigenschaft kraft Gesetzes	267
5. JPdöR als Leistungsempfänger	267
II. Kleinunternehmer.....	267
1. Voraussetzungen.....	267
2. Verfahren.....	268
3. Rechtsfolgen	268
4. Optionsrecht	269
III. Land- und forstwirtschaftliche Betriebe	269
R. Besteuerungsverfahren.....	271
I. Steueranmeldungsverfahren - Jahreserklärung, Voranmeldungen	271
II. Leistungsempfänger als Steuerschuldner	272
1. Werklieferungen und sonstige Leistungen im Ausland ansässiger Unternehmer	273
2. Verwertung von Sicherungsgut	273
3. Erweiterungen durch das Haushaltsbegleitgesetz 2004	275
4. Ergänzungen jüngeren Datums	278
5. Einzelfragen	281
III. Fiskalvertretung	284
S. Reformüberlegungen zur Umsatzsteuer	286
T. Anhang.....	287

I.	A 15.6a UStAE - Auszug	287
II.	Vorgehen in einem „ §15a - Fall“ (Beispiel 94a)	289
III.	Lösungshinweise zum viergeschossigen Gebäude (Folie)	290
IV.	Vorst-Abzug für beabsichtigte unentgeltliche Leistungen ab 1.01.2013	293
V.	Vorsteuerabzug bei teilunternehmerischer Nutzung einheitlicher Gegenstände	294
1.	Überkommene nationale Zwei-Sphären-Theorie	294
2.	VNLTO- Entscheidung des EuGH vom 12.2. 2009 (DStR 2009 S. 369)	294
3.	Übernahme der VNLTO-Rechtsprechung durch das BMF	295
4.	Folgerungen für „ normale“ Klausurfälle	296
5.	Folgerungen für andere Sachverhalte	296
VI.	Schaubild zur Prüfungsfolge bei VSt- Abzug und VSt- Berichtigung	297
VII.	A 15.23 Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen	298

D. Leistungen

Eine Steuerbarkeit i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG kann nur vorliegen, wenn der Unternehmer eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht hat. Leistung ist der gemeinsame Oberbegriff für die in § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG genannten Erscheinungsformen der Lieferung oder sonstigen Leistung. Die Leistung wird üblicherweise als ein **willentliches Verhalten** charakterisiert, **mit dem einem Anderen ein wirtschaftlich verbrauchbarer Nutzen bzw. ein konsumierbarer Erfolg zugewendet wird**. Aus dieser Beschreibung lassen sich eine Reihe wichtiger Folgerungen ziehen:

- Die **Hingabe von Geld scheidet als Leistung i.d.R. aus**, weil Geld als solches nicht konsumierbar ist, sondern lediglich zur Finanzierung von Konsumgütern benötigt wird. Geld ist daher im USt-Recht in erster Linie als Entgelt von Bedeutung (vgl. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE).
- Eine Leistung in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung liegt nur vor, wenn ein **zweites umsatzsteuerliches Rechtssubjekt** vorhanden ist. Im umsatzsteuerlichen Sinne kann nur gegenüber einem anderen - im Zusammenhang mit Lieferungen spricht §

3 Abs. 1 UStG vom **Abnehmer**, in Bezug auf sonstige Leistungen ist dies deren **Auftraggeber** - geleistet werden. Eine »Leistungsabgabe« innerhalb der verschiedenen Unternehmensbereiche desselben Unternehmers ist - soweit sie sich auf im Inland gelegene Unternehmensteile bezieht - nicht steuerbar (Schlagworte: nichtsteuerbarer Innenumsatz, rechtsgeschäftsloses Verbringen).

- Erfolgt der **Erwerb von Wirtschaftsgütern** nicht aufgrund einer willentlichen Zuwendung, sondern **von Gesetzes wegen**, ist dies mangels Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne grundsätzlich kein Vorgang, der eine USt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auslösen kann.

Dies ist u.a. von Bedeutung, wenn ein Unternehmer verstirbt. Im **Erbfall** gehen seine Wirtschaftsgüter kraft gesetzlich vorgesehener Gesamtrechtsnachfolge auf den oder die Erben über. Nach den §§ 1922, 1967 BGB treten die Erben in alle Rechtspositionen USt- Skript (Stand August 2017) - Kurse Hamburg /Berlin - Verf.: Prof. Dr. Volker Schmidt des Verstorbenen ein. Da es insoweit an einer Leistung des Erblassers fehlt, kommt dem Übergang der Wirtschaftsgüter auf den oder die Erben für sich betrachtet folglich keine umsatzsteuerrechtliche Relevanz zu. Dies gilt auch, wenn der Frage, wer was erben soll, eine testamentarische Verfügung zugrunde liegt. **Aber:** Zu steuerbaren Leistungen des Gesamtrechtsnachfolgers kommt es nicht nur, wenn er das Unternehmen fortführt, sondern auch, wenn er i.R.d. Liquidation des Unternehmens Gegenstände des ererbten Unternehmensvermögens veräußert - so BFH vom 13.01.2010 (BStBl II 2011, 421). Mag auch die Unternehmerstellung als solche nicht vererbbar sein (weil tätigkeitsbezogen), so liege insoweit gleichwohl ein Handeln als Unternehmer vor (Konstruktion: "Nachwirkung" der unternehmerischen Tätigkeit des Erblassers).

Weil gesetzlich so vorgesehen, ist beispielsweise auch die **Anwachsung der Gesellschaftsanteile eines ausscheidenden Gesellschafters** bei den verbleibenden Gesellschaftern einer PersG ein Vorgang, der eine Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht begründen kann.

- **Zwang schließt grundsätzlich die Annahme einer Leistung** aus. Eine **Ausnahme** gilt nach **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG** für Zuwendungen aufgrund behördlicher oder gesetzlicher Anordnung. Beispiele bilden Enteignungen von Grund und Boden nach dem BBauG, behördliche Zuweisungen von

Obdachlosen oder Asylbewerbern an Hoteliers oder Versteigerungen von Wirtschaftsgütern eines Unternehmers im Rahmen einer Zwangsvollstreckung.

Beispiel 7: Zwangsversteigerung als steuerbarer Vorgang

Elektrohändler E ist rechtskräftig zur Zahlung einer offenen Forderung über 8.000 € nebst Zinsen verurteilt worden. Im Oktober 01 kommt es zur Vollstreckung aus dem Urteil. Dabei wird ein seinem BV zugeordneter Firmenwagen gepfändet. Bei der vom Landgericht Hamburg im November 01 durchgeführten Zwangsversteigerung wird für den Wagen ein Erlös von 23.800 € erzielt. Davon erhält E am 04.01.02 einen Betrag von 10.000 € ausgehändigt. Der Restbetrag wurde zur Befriedigung seines Gläubigers sowie zur Abdeckung der Kosten des Zivilverfahrens und der Verwertung benötigt.

Lösung: Ob E einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz tätigt, kann deshalb zweifelhaft sein, weil er nicht willentlich einem anderen Verfügungsmacht an seinem Firmen-Pkw verschafft. Der fehlende Leistungswille wird jedoch durch das Vorliegen der Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG ersetzt. Dabei liefert der Vollstreckungsschuldner E direkt an den Erwerber des Fahrzeugs - ohne den "Umweg" über die Gebietskörperschaft, der das Vollstreckungsorgan angehört (vgl. A 1.2 Abs. 2 UStAE). BMG des damit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG als Hilfsgeschäft steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatzes des E ist nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG das Entgelt i.H.v.20.000 €; die USt-Schuld des E aus diesem Umsatz beträgt 3.800 €. Dass E tatsächlich nur 10.000 € erhält, ist umsatzsteuerrechtlich ohne Bedeutung. Für die Ermittlung der BMG ist entscheidend, was der Leistungsempfänger aufwendet und nicht das, was dem Leistenden nach Abzug von Veräußerungs- und anderen Kosten verbleibt. Die USt entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 11/01, da es erst dann zur Lieferung des Wagens kommt; im Oktober - zum Zeitpunkt der Pfändung - gibt es noch keinen Abnehmer für den Wagen.

Wer um die aufgezeigten Konsequenzen weiß und des Weiteren bedenkt, dass willentliche Zuwendungen zumeist auf der Grundlage dazu verpflichtender Verträge - also darüber eingegangener zivilrechtlicher Verpflichtungsgeschäfte - erfolgen, sollte bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von zunächst vielleicht kompliziert erscheinenden Schadenersatzabwicklungen eigentlich nicht in Schwierigkeiten kommen können. Hat hierbei eines der zu beurteilenden Subjekte eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht, ist ergänzend nur noch die Frage des Leistungsempfängers zu klären. Dies ist regelmäßig nicht schwierig, denn: **Wer an wen leistet, beantwortet sich - eher schon eine Selbstverständlichkeit - regelmäßig danach, wer mit wem ein auf die Leistung gerichtetes privatrechtliches Verpflichtungsgeschäft eingegangen ist.** Dies ist gemeint, wenn der BFH immer wieder betont, dass sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen ergebe, wer bei einem Umsatz als Leistender und wer als Leistungsempfänger anzusehen ist (vgl. aus der jüngeren Rspr. nur Urteil vom 23.09.2009 -BStBl II 2010, 243 - m.w.N. a.a.O. unter II 2a; s. ferner A 15.2b Abs. 1 S.1, 2 UStAE). So ist bei einem Handeln im fremden Namen nach § 164 BGB die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung also grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen.

Beispiel 8: Abwicklung eines Schadenersatzanspruchs

S hat schuldhaft den Firmenwagen des Unternehmers U beschädigt. Dieser lässt den Wagen in der

Werkstatt W reparieren. W sendet die Rechnung über 1.000 € zzgl. 190 € USt unmittelbar an die Kfz-Haftpflichtversicherung des S, die V-AG, die an U 1.000 € überweist.

Lösung: W hat gegenüber dem Unternehmer U mit der Reparatur eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Leistung erbracht, bei der es sich um eine Werkleistung nach § 3 Abs. 9 UStG oder um eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG handelt (BMG nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG: 1.000 €, USt: 190 €). Weitere Leistungen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne liegen nicht vor. Mit der Hingabe des Geldbetrages von 1.000 € (Begr: VSt -Abzug des U hinsichtlich der 190 €) erbringt die V-AG keine Leistung. Die 1.000 € haben hier auch keinen Entgeltcharakter, da es nicht darum geht, eine Leistung des Unternehmers U abzugelten. U erbringt keine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne, sondern erleidet i.H.v. 1.000 € einen Schaden. Die V-AG gleicht diesen Schaden aus, weil sie als Kfz-Haftpflichtversicherer des Schädigers dazu verpflichtet ist.

Wenn innerhalb der umsatzsteuerrechtlichen Leistungen sorgfältig zwischen Lieferungen und sonstigen Leistungen zu unterscheiden ist, dann insbes. deshalb, weil das UStG unterschiedliche Regelungen zum Leistungsort bereithält - je nachdem, ob man es mit einer Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG oder einer sonstigen Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG zu tun hat.

I. Lieferungen

1. Charakterisierung

Kennzeichnend für die Lieferung als Unterfall der Leistung ist nach § 3 Abs. 1 UStG, dass ein anderes Rechtssubjekt befähigt wird, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen.

a) Gegenstandsbegriff des Umsatzsteuerrechts

Abweichend vom Sprachgebrauch des BGB (vgl. § 90 BGB) versteht § 3 Abs. 1 UStG unter einem Gegenstand nur **körperliche Sachen** und solche Güter, die im Wirtschaftsleben wie Sachen behandelt werden (z.B. Gas, Wasser, Strom, Wärme). **Rechte wie z.B. Patente, Urheberrechte, Forderungen usw. können nicht geliefert werden.** Wer Rechte überträgt bzw. einräumt, tätigt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG. Keine Lieferung, sondern eine sonstige Leistung ist ferner anzunehmen, wenn der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts in der Übermittlung geistiger Leistungen besteht wie z.B. bei der Überlassung von nicht standardisierter Software. Der Annahme einer sonstigen Leistung steht auch nicht entgegen, dass erbrachte geistige Leistungen sich schließlich in einem Gegenstand verkörpern wie z.B. im **Plan des Architekten (Beraterklausur 2015)** oder in der Berechnung des Statikers (zur Überlassung von Eintrittskarten zu einem sportlichen oder kulturellen Ereignis als sonstiger Leistung, bestehend in der Verschaffung des Anspruchs auf Besuch der Veranstaltung, s. BFH vom 3. Juni 2009 - BStBl. II 2010, 857, aufgenommen in A 3.5 Abs. 3 Ziff. 14 UStAE).

b) Verschaffung der Verfügungsmacht

Die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand verlangt, dass der Leistende willentlich die **wirtschaftliche Substanz, den Wert und Ertrag eines Gegenstands** auf den Leistungsempfänger überträgt. **Verfügungsmacht zu haben bedeutet, faktisch in der Lage zu sein, mit dem Gegenstand nach**

Belieben zu verfahren. Diese Kompetenz hat i.d.R. der Eigentümer einer Sache. Verfügungsmacht wird folglich regelmäßig durch eine Eigentumsübertragung nach den §§ 929 -931 BGB und §§ 873, 925 BGB oder mit der Einigung und Übergabe eines Traditionspapiers (§ 363 HGB) verschafft. Mit dem Eigentumserwerb ist dann auch die Lieferung vollzogen. **Ein Wechsel der Verfügungsmacht verlangt aber nicht notwendig einen Eigentumswechsel hinsichtlich des übergebenen Gegenstands.** Nach der mit § 3 Abs. 1 UStG umgesetzten Norm des Art. 14 Abs. 1 der MwStSystRL »gilt als Lieferung eines Gegenstands ... **die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen**«. Folgerichtig leitet der EuGH im Urteil vom 06.02.2003 (BStBl II 2004, 573) denn auch bereits aus dem Wortlaut der genannten Richtlinienbestimmung ab, »... dass der Begriff Lieferung eines Gegenstands sich nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen bezieht, sondern dass sie jede Übertragung eines körperlichen Gegenstands durch eine Partei umfasst, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie sein Eigentümer«.

So ist z.B. beim **Verkauf von Ware unter Eigentumsvorbehalt** (vgl. § 449 BGB) mit Übergabe der Sache trotz des fortbestehenden Eigentums des Verkäufers ein Wechsel der Verfügungsmacht an der Ware zu bejahen (vgl. A 3.1 Abs. 3 S.4 UStAE). Mit Übergabe der verkauften Ware ist die wirtschaftliche Substanz an der Ware nämlich nicht länger dem Verkäufer, sondern dem Käufer zuzurechnen. Wie ein Eigentümer hat jener nämlich fortan nach § 446 BGB die Gefahr eines zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung der Ware zu tragen.

Beispiel 9: Verkauf unter Eigentumsvorbehalt

Händler H mit Sitz in Berlin handelt u.a. mit Musikanlagen. Er hat am 16.02.01 dem Berufsmusiker M unter Eigentumsvorbehalt eine teure Musikanlage verkauft, deren Barzahlungspreis 5.000 € + 950 € USt beträgt. M vereinbart mit H Ratenzahlung, die Inhalt einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung wird. Bei einem darin ausgewiesenen effektiven Jahreszins von 8% beträgt der Teilzahlungsgesamtbetrag 6.120 €, die Höhe der monatlich fälligen sechs Teilzahlungen jeweils 1.020 €. S entrichtet die erste Rate bereits bei Übergabe der Anlage am 16.02.01 und bezahlt die restlichen fünf Raten pünktlich in den Monaten 04 -08/01⁴.

Lösung: Obwohl der S noch nicht das Eigentum erlangt hat, wird ihm bereits mit der schlichten Übergabe die wirtschaftliche Substanz der Ware verschafft, so dass bereits zu diesem Zeitpunkt, und nicht erst bei vollständiger Bezahlung des Kaufpreises, eine **Lieferung** nach § 3 Abs. 1 UStG anzunehmen ist. H tätigt folglich mit der Übergabe der Anlage im Rahmen seines Unternehmens eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Lieferung (Lieferort nach § 3 Abs. 6 S.1 UStG: Berlin = Inland). Problematisch ist, ob es daneben eine weitere selbständig zu beurteilende sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG in Form einer **Kreditgewährung** gibt (vgl. dazu näher **A 3.11 Abs. 2 UStAE**). Dies wird man hier angesichts der getroffenen Abreden zu bejahen haben. Daher beträgt die BMG für die Lieferung 5.000 €, die USt 950 €. Sie entsteht losgelöst von den Zahlungsmodalitäten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit

⁴ Der Sachverhalt ist nahezu deckungsgleich Gegenstand der Beraterklausur 2016 geworden. Dort wurde statt einer Musikanlage ein Fernseher unter Eigentumsvorbehalt veräußert. Weiter heißt es dann: "Im schriftlichen Kaufvertrag wurde der Barzahlungspreis (2.975 €), der Teilzahlungspreis (3.050 €), die Höhe (305 €) und die Anzahl der Raten (10) sowie der effektive Jahreszins vereinbart... Bei Übergabe des Fernsehers am 23.05.2016 bezahlte K gleich die erste Rate. Auch die restlichen Raten bezahlte er pünktlich."

Ablauf des VAZ 02/01. (Für die ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreie Kreditgewährung beläuft sich das Entgelt auf 170 €. Würde es sich um eine einheitliche Leistung handeln, hätte man die USt aus dem Gesamtaufwand von 6.120 € herauszurechnen und gelangte zu einer BMG für die dann allein zu beurteilende Lieferung von 5.142,86 € und einer USt von 977,14 €).

Zu einer **Lieferung vor Eigentumsübertragung** kommt es i.Ü. regelmäßig auch, wenn kraft vertraglicher Vereinbarungen **Besitz, Nutzen und Lasten** an der verkauften Sache zu einem fest fixierten Zeitpunkt bereits vorher **übergehen** sollen. Solche Vereinbarungen sind insbesondere bei Grundstücksgeschäften anzutreffen, bei denen sich die Eintragung des Eigentümerwechsels im Grundbuch aus sehr unterschiedlichen und oft nicht vorhersehbaren Gründen verzögern kann. Ob auch bereits der bloße zivilrechtliche Übergang der Preisgefahr - wie er etwa unter den Voraussetzungen des § 447 BGB mit Übergabe an die Transportperson eintritt - zu einer Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG führen kann, wird unterschiedlich beurteilt. Eigentumsübertragung und Lieferung fallen auch bei der **Sicherungsübereignung nach den §§ 929, 930 BGB** auseinander. Hier behält der Sicherungsgeber (SG) ungeachtet der formal vollzogenen (Sicherungs-)Übereignung zunächst noch die Verfügungsmacht an der zur Sicherheit übereigneten Sache. Er verliert diese erst in einer logischen Sekunde vor der (Weiter-)Lieferung durch den Sicherungsnehmer (SN).

Beispiel 10: Sicherungsübereignung

Zur Sicherung eines Darlehens i.H.v. 120.000 € hat Möbelhändler M seiner Bank am 10.01.01 einen Lkw sicherungsübereignet. Bis zum 31.12.02 hat M die Verpflichtungen aus dem Darlehensvertrag erfüllt. Nachdem im Jahr 03 keine Zahlungen des M mehr erfolgt sind, hat die Bank am 10.11.03 den Lkw bei M abholen lassen und am 02.12.03 an den Spediteur S für 119.000 € verkauft und übereignet.

Lösung: Indem M der Bank den Lkw am 10.01.01 zur Sicherheit übereignet, tätigt er noch keine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei der Sicherungsübereignung um die **Einräumung eines besitzlosen Pfandrechts**, welches das BGB an sich nicht kennt (vgl. §§ 1204, 1205 BGB). Nach h.M. führt aber auch der Eintritt der Verwertungsreife sowie das Abholen des Sicherungsguts (hier des Lkw im VAZ 11/03) noch nicht zu einer Lieferung (vgl. **A 3.1 Abs. 3, A 1.2 Abs.1 UStAE**). Hierfür lässt sich aus zivilrechtlicher Sicht anführen, dass die gängigen vertraglichen Abreden es dem SG durchweg bis zur Vornahme der Verwertung ermöglichen, durch vollständige Tilgung der gesicherten Forderung eine Verwertung abzuwenden. Ein praktischer Gesichtspunkt kommt hinzu. Solange es nicht zur Verwertung gekommen ist, steht auch das Entgelt für die Lieferung des SN an den Sicherungsgeber nicht fest. Dieses ist nämlich abhängig von dem Erlös, den der SN erzielt. Die Lieferung des SG an den SN soll deshalb erst in einer logischen Sekunde vor der Weiterveräußerung durch den SN (mit einer Lieferortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG) anzunehmen sein. Die Lieferung des M an die Bank erfolgt hier also erst am 02.12.03 vor der Veräußerung des Lkw durch die Bank. (BMG jener Lieferung, für die die Bank zum Steuerschuldner nach §13b Abs.2 Nr. 2 UStG wird - dazu näher Fortsetzung des Beispiels 10 mit Beispiel 107 - bildet nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG der Veräußerungserlös des SN abzüglich der entstandenen Veräußerungskosten). Dass die Sicherungsübereignung erst mit der Veräußerung des Sicherungsguts an einen an einen Dritten zu einer Lieferung des SG an den SN erstarkt, gilt auch, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut nicht selber veräußert, sondern der

Sicherungsgeber es nach Eintritt der Verwertungsreife **übernimmt, das Sicherungsgut im eigenen Namen, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers zu veräußern**. Da der Sicherungsgeber im eigenen Namen für Rechnung des Sicherungsnehmers handelt, kann bei dieser Sachverhaltskonstellation eine (zusätzliche) Lieferung des SN (Kommittenten) an den SG (Verkäufer, Kommissionär) gegeben sein (näher zu diesem **Dreifachumsatz** A 1.2 Abs. 1a S. 1- 4 UStAE).

In der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung entspricht die herkömmliche **Sicherungsübereignung** mit anschließender Verwertung durch den Sicherungsnehmer **weitestgehend** der erfolgreichen Abwicklung eines **Kommissionsgeschäfts**, bei der der Kommissionär vor der Weiterveräußerung Besitz an der zu veräußernden Ware erhält.

Beispiel 11: Kommissionsgeschäft

Unternehmer U mit Sitz in HH hat im März 01 an den Bremer Kommissionär B Ware mit dem Auftrag übergeben, diese für mindestens 1.000 € netto zu veräußern. B erhält im Erfolgsfall 10 % vom Verkaufserlös. Es gelingt B im April 01, die Ware in Bremen für brutto 1.428 € an den Abnehmer A zu veräußern.

Lösung: Ein **Kommissionär** tritt nach **§ 383 HGB** im eigenen Namen auf. B und nicht etwa U tätigt folglich gegenüber A einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Umsatz, indem er A Verfügungsmacht an der Ware verschafft. Der Ort dieser Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Bremen (BMG nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG: 1.200 €; die USt beläuft sich auf 228 € und entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf VAZ 04/01). Eine weitere steuerbare Lieferung erfolgt zwischen U und B (klarstellend dazu § 3 Abs. 3 UStG). Die Verfügungsmacht ist trotz Aushändigung der Ware an B im März 01 zunächst bei U verblieben. Indem U die Ware an B aushändigt, tätigt er folglich noch keine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG. Die **Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär** erfolgt nach h.M. erst **in einer logischen Sekunde vor der Weiterlieferung des Kommissionärs an seinen Abnehmer (A 3.1 Abs. 3 S.7 UStAE)**. Da hierbei die Ware nicht bewegt wird, handelt es sich um eine **unbewegte Lieferung** mit Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG, hier also Bremen (die BMG nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG beträgt formelhaft: Verkaufserlös des Kommittenten abzgl. Provision und sonstiger Veräußerungskosten - hier: 1.428 € abzgl. 142,80 € = 1.285,20 € - abzgl. USt - hier: 205,20 € - = 1.080 €; die USt von 205,20 € entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 04/01).

Hinweis: Das Kommissionsgeschäft ist zuletzt in der **Beraterklausur 2014** Prüfungsgegenstand geworden, dort allerdings in der Variante, dass die Ware bis zur Veräußerung bei dem nicht unternehmerisch tätigen Kommittenten geblieben ist.

Im Allgemeinen ist die Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG identisch mit dem wirtschaftlichen Eigentum i.S.d. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. Dies ist u.a. auch für Leasing- Verträge von Bedeutung, bei denen die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung grundsätzlich der ertragsteuerlichen folgt. Wird der vermietete Gegenstand ertragsteuerlich bereits mit Übergabe dem Leasingnehmer zugerechnet, so ist umsatzsteuerrechtlich ungeachtet des fortbestehenden Eigentums des Leasinggebers in der Übergabe auch bereits eine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG zusehen. Aber: Beim »sale-and-lease-back«-Verfahren kann der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an dem Leasinggut durch den Leasingnehmer an den Leasinggeber eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommen. Ist dies aufgrund der

vertraglichen Abreden zu bejahen, sind weder diese Eigentumsübertragung noch die anschließende Rückübertragung des Eigentums vom Leasinggeber an den Leasingnehmer umsatzsteuerrechtlich als Lieferung zu behandeln. Umsatzsteuerrechtlich reduziert sich der Vorgang dann auf eine Kreditgewährung des Leasinggebers an den Leasingnehmer (vgl. näher A 3.5 Abs. 7 UStAE mit den dortigen Beispielen 1-3).

2. Lieferarten und -orte

Innerhalb der Lieferungen wird zwischen sog. bewegten und unbewegten (ruhenden) Lieferungen unterschieden. Je nachdem, ob man es mit einer bewegten oder einer unbewegten (ruhenden) Lieferung zu tun hat, gelangen unterschiedliche Regelungen zur Bestimmung des Lieferorts zur Anwendung.

a) Unbewegte Lieferungen und deren Ort

Unbewegte Lieferungen sind solche, bei denen es anlässlich der Lieferung nicht zu einer Bewegung des Gegenstands der Lieferung kommt.

In der Praxis sind dies eher Ausnahmefälle. Beispiele hierfür bilden die **Lieferung von Grundstücken**, die **Übereignung beweglicher Sachen** durch bloße Einigung nach **§ 929 S. 2 BGB**, durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach §§ 929, 930 BGB (Hauptanwendungsfall: Sicherungsübereignung) durch Abtretung von Herausgabeansprüchen nach § 931 BGB oder Übergabe sog. Traditionspapiere nach **§ 363 HGB**, aber auch die Lieferungen beim **Kauf auf Probe nach § 494 BGB**, die erst mit Billigung der Warensendung durch den Besteller erfolgen. Von praktischer Relevanz sind ferner die bereits angesprochenen unbewegten Lieferungen bei der Verwertung von Sicherungsgut und beim Kommissionsgeschäft (dazu vorangegangene Beispiele 10+11). Bei **Werklieferungen** ist zu unterscheiden: Ist Gegenstand der Lieferung eine **Bauleistung an einem Grundstück (§ 3 Abs. 4 S. 2 UStG)**, handelt es sich um eine mit Abnahme der Bauleistung ausgeführte **unbewegte Lieferung**. Ist Gegenstand der Werklieferung eine bewegliche Sache, kommt es darauf an, ob der fertige Gegenstand befördert oder versendet wird (dann bewegte Lieferung) oder ob der Gegenstand erst vor Ort betriebsfertig hergestellt wird (dann unbewegte Lieferung, dazu Bsp. 12a). Unbewegte Lieferungen haben nach **§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG** ihren Lieferort grundsätzlich dort, **wo sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt des Verschaffens der Verfügungsmacht befindet**. Die Regelungen zu den unbewegten Lieferungen im Rahmen von Reihengeschäften nach **§ 3 Abs. 7 S. 2 UStG** sind Gegenstand besonderer Betrachtung unter IV 1c.

Beispiel 12: Lieferort bei unbewegten Lieferungen

A mit Sitz in Amerika gehören mehrere Ferienhäuser in der Bretagne. Anlässlich einer Geschäftsreise in Europa verkauft er in Hamburg unter Einschaltung des dort an sässigen Notars N am 29.11.01 eines der Häuser an den Belgier B. Übergang von Nutzen und Lasten soll am 01.12.01 sein.

Lösung: Die Lieferung des Ferienhauses erfolgt am 01.12.01. Sie hat als unbewegte Lieferung ihren Lieferort nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG in Frankreich (dort, wo der Verbrauch des WG stattfindet) und ist deshalb im Inland nicht steuerbar. Ebenso **unerheblich** wie die **Nationalität der am Vertragsabschluss Beteiligten ist der Ort des Vertragsabschlusses**.

b) Befördern und Versenden als bewegte Lieferungen

Bezüglich der bewegten Lieferung unterscheidet § 3 Abs. 6 S. 2, 3 UStG zwischen Beförderungen und Versendungen, wobei in der Konzeption des UStG die **Versendung nur eine besondere Form des** in § 3 Abs. 6 S. 2 UStG als Fortbewegung eines Gegenstands beschriebenen **Beförderns** darstellt. Das Befördern begegnet Ihnen in Klausuren, wenn der Lieferer oder der Abnehmer den Warentransport selber oder durch Mitarbeiter ausführen. Nach § 3 Abs. 6 S. 3 UStG liegt ein Versenden demgegenüber vor, wenn die Beförderung eines Gegenstandes durch einen selbständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird. Als **selbständige Beauftragte**, die mit der Ausführung von Warentransporten zu Land oder See betraut sind, kommen in erster Linie die in den §§ 407 ff. HGB näher gekennzeichneten **Frachtführer** in Betracht. Soweit es darum geht, die Durchführung von Transporten zu besorgen, ist dies Aufgabe der **Spediteure**. Dieser Kaufmannstyp ist nach § 453 Abs. 1 HGB dadurch gekennzeichnet, dass er es übernimmt, **die Versendung von Gütern zu besorgen**. Soweit der Spediteur dieser Aufgabe nachgeht, geschieht dies nach § 454 Abs. 3 HGB regelmäßig im eigenen Namen.

Vertragspartner und damit Leistungsempfänger der Beförderungsleistung des Frachtführers wird dann also der Spediteur und nicht etwa der Warenlieferant. Dieser unterhält lediglich vertragliche Beziehungen zum **Spediteur**, und zwar solche, die auf die Ausführung einer **Besorgungsleistung** gerichtet sind, **die umsatzsteuerrechtlich über § 3 Abs. 11 UStG in eine (weitere) Beförderungsleistung umgewandelt wird** (vgl. dazu A 3.15 Abs. 6 UStAE, dortige Bsp. 1u.2).

Der Spediteur kann allerdings den Transport auch selbst ausführen. Er hat nach § 458 HGB ein Recht zum **Selbsteintritt**. Macht er hiervon Gebrauch und fährt er selbst, so besorgt er nicht, sondern fungiert als Frachtführer und erbringt gegenüber dem Warenlieferant tatsächlich eine **Beförderungsleistung**.

c) Ort des Transportbeginns als Lieferort

Als Grundregel für den Lieferort bewegter Lieferungen bestimmt § 3 Abs. 6 S. 1 UStG, dass im Falle einer Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung durch den Lieferer, Abnehmer oder einen beauftragten Dritten die Beförderung oder Versendung dort als ausgeführt gilt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer beginnt.

Dies festzustellen ist i.d.R. dann unproblematisch, wenn der **Gegenstand der Lieferung** feststeht. Im Einzelfall kann es durchaus erforderlich werden, diesen zunächst sorgfältig zu bestimmen. Nicht jede Bewegung von Gegenständen anlässlich einer Vertragsabwicklung beinhaltet nämlich eine bewegte Lieferung. Worin der **Gegenstand** der Lieferung besteht, **ergibt sich aus den vertraglichen Vereinbarungen**. Lautet der Vertrag z.B.: »Lieferung einer fertig installierten und probe gelaufenen Maschine«, so ist die Beförderung der Maschine zum Abnehmer kein Befördern i.S.d. § 3 Abs. 6 UStG. Gegenstand der Lieferung ist hier die fertig installierte und probe gelaufene Maschine, die anlässlich der Lieferung nicht bewegt wird. Verfügungsmacht wird beim Abnehmer nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG verschafft, wenn dieser den »Gegenstand der Lieferung« abnimmt.

Beispiel 12a: Unbewegte Lieferung trotz Transport

M mit Sitz in Hamburg hat von B in Bremen den Auftrag erhalten, in Kuwait eine Maschinenanlage zu erstellen. M fertigt die Einzelteile in Hamburg, versendet diese per Schiff nach Kuwait und lässt sie dort

durch Mitarbeiter zusammenbauen.

Lösung: Gegenstand der Lieferung ist die fertige Anlage. Die Verfügungsmacht daran wird erst in Kuwait verschafft. Dort ist gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG auch der Lieferort, so dass der Umsatz nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Um eine bewegte Lieferung handelt es sich hingegen, wenn der Liefergegenstand nur für Zwecke des Transports auseinanderggebaut wird).

Noch ein weiterer Aspekt kann bei der Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG besonders zu beachten sein: Von einem **Transport an den Abnehmer** (oder in dessen Auftrag an einen Dritten) lässt sich erst sprechen, wenn die Warenbewegung den Zweck verfolgt, den Gegenstand der Lieferung zum Abnehmer gelangen zu lassen. Das setzt voraus, dass der Abnehmer bei Beginn der Beförderung bzw. Versendung feststeht.

Beispiel 13: Start ohne Abnehmer

Der Hamburger Unternehmer A lässt mit eigenem Lkw Ware zu seinem Auslieferungslager in Bern befördern. Der Fahrer macht in Stuttgart Rast und erhält dort telefonisch die Anweisung, die Ware nicht nach Bern, sondern zum zwischenzeitlich gefundenen Kunden B in Trier zu bringen.

Lösung: Ort der Lieferung des A an B ist Stuttgart, da erst dort die Beförderung an den Abnehmer beginnt. (Solange der Abnehmer noch nicht feststeht, handelt es sich um ein rechtsgeschäftsloses innerbetriebliches Verbringen, das nur im grenzüberschreitenden innergemeinschaftlichen Warenverkehr unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1a UStG als entgeltliche Lieferung gilt.)

d) Verlagerungen des Lieferorts im grenzüberschreitenden Warenverkehr

Bezüglich der bewegten Lieferung gibt es nur wenige Sonderregelungen zu beachten, die den Ort der bewegten Lieferung abweichend von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG festlegen. Es sind dies die Bestimmungen in § 3 Abs. 8 UStG und § 3c UStG (und § 3g UStG). Sie betreffen alle den grenzüberschreitenden Warenverkehr, der im Kap. M näher vorgestellt werden wird.

da) Verschiebung vom Drittland ins Inland nach § 3 Abs. 8 UStG

Die Regelung des **§ 3 Abs. 8 UStG** betrifft Warenbewegungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland. Hierbei verschiebt sich ein Lieferort, der nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG im Drittland wäre, in das Inland, sofern der Lieferer (oder sein Beauftragter) Schuldner der E-USt ist. Wer Schuldner der E-USt ist, ergibt sich in Klausurfällen regelmäßig aus den hierzu mitgeteilten vertraglichen Abreden. Sofern »**verzollt und versteuert**« geliefert werden soll, ist der **Lieferer Schuldner der E-USt**. Lautet die Lieferklausel »unverzollt und unversteuert« weist dies auf eine Schuldnerstellung des Abnehmers hin. **Zweck** der in Abhängigkeit zur Schuldnerstellung hinsichtlich der E-USt vorgesehenen Bestimmung des Lieferorts ist es, **dafür zu sorgen, dass demjenigen, der wirtschaftlich mit der E-USt belastet ist, auch die Berechtigung zukommt, diese nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG als VSt in Abzug zu bringen**. Dafür ist maßgeblich, wer zum Zeitpunkt der Überführung in den zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr Verfügungsmacht an dem Liefergegenstand hatte (vgl. dazu näher unter N III). Des Weiteren geht es darum, bei Lieferungen aus dem

Drittland an private Abnehmer einen unbesteuerten Endverbrauch zu verhindern⁵.

Beispiel 14: Lieferklausel bestimmt Lieferort

Möbelhändler M aus Hamburg hat am 28.11.01 bei dem in Bern ansässigen Hersteller H 50 Stühle bestellt. Vereinbarter Nettopreis: 2.000 E; die Lieferkondition lautet alternativ „unverzollt und unversteuert“ bzw. »verzollt und versteuert«. H beauftragt mit der Durchführung des Transports einen Frachtführer, der die Stühle am 02.12.01 in Bern übernimmt, an der Grenze die deutsche E-USt für Rechnung des M bzw. alternativ des H entrichtet und die Stühle am 03.12.01 bei M anliefern.

Lösung: Zweifelhaft an einem steuerbaren Umsatz des H nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist allein, ob sich der Lieferort im Inland befindet. Es liegt eine Versendung nach § 3 Abs. 6 S. 3 UStG vor, da der Lieferer H den Transport durch einen selbständigen Beauftragten, den Frachtführer, durchführen lässt. Wird „unverzollt und unversteuert“ geliefert, bleibt es bei einer Lieferortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG und der Lieferort ist in Bern in der Schweiz. H treffen keine Erklärungspflichten im Inland. Lautet die Lieferklausel „verzollt und versteuert“ kommt es zu einer Verlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG, da der Lieferer H Schuldner der E-USt ist. Der Lieferort ist damit im Inland (die auch steuerpflichtige Lieferung hat als BMG nach § 10 Abs. 1 UStG das Nettoentgelt von 2.000 €; die USt beträgt 380 € und entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 12/01). H wird zum Steuersubjekt im Inland. Bei der Lieferklausel „verzollt und versteuert“ ist i.Ü. H derjenige, der den Tatbestand der Einfuhr nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG verwirklicht. Zur weiteren Lösung des Beispiels unter dem Aspekt der Vorsteuerabzugs s. unter NIII, Bsp.83.

db) Verlagerung des Lieferorts an das Transportende nach § 3c UStG

Grundsätzlich gilt **beim privaten Warenverkehr innerhalb der EU das Ursprungslandprinzip**: Die Besteuerung erfolgt in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware stammt, mit dem dort geltenden Steuersatz. Liefert ein inländischer Unternehmer an einen Endverbraucher in das übrige Gemeinschaftsgebiet, liegt der Ort der Lieferung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG im Inland, dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Der **Steuerbefreiungstatbestand der innergemeinschaftlichen Lieferung** nach § 4 Nr. 1b

i.V.m. § 6a UStG **kann** bei diesen Abnehmern **wegen der Vorgabe in § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht zur Anwendung gelangen**. Lieferungen inländischer Unternehmer an Endverbraucher in anderen Mitgliedstaaten wären danach in der BRD auf der Basis des hier geltenden Regelsteuersatzes von 19% zu erfassen. Eine solche Lösung musste - uneingeschränkt praktiziert - für Mitgliedstaaten mit deutlich höheren Regelsteuersätzen inakzeptabel sein. Sie befürchteten zu Recht Wettbewerbsverzerrungen, weil die in ihren Ländern ansässigen Abnehmer möglicherweise in großem Umfang dazu übergehen würden, sich Waren aus Ländern mit niedrigeren Umsatzsteuersätzen zusenden zu lassen. Diesen Befürchtungen trägt die Regelung des § 3c UStG Rechnung. Ihr primärer Zweck es ist, Mitgliedstaaten mit einem hohen Regelsteuersatz vor finanziellen Ausfällen durch Versandhandelslieferungen aus EU-Ländern mit einem

⁵ Die Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG gelangt auch dann zur Anwendung, wenn tatsächlich gar keine Einfuhrumsatzsteuer anfällt. Schuldner der E-USt i.S.d. § 3 Abs. 8 UStG bleibt auch derjenige, dessen Umsätze zwar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber nach § 5 UStG steuerfrei sind (vgl. zuletzt BFH vom 29. Januar 2015 V R 5/14 - BStBl II 2015, 567, Rz 28).

niedrigeren Steuersatz zu bewahren. Dieser Zweck wird realisiert, in dem bei bestimmten bewegten Lieferungen der **Lieferort** abweichend von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG **an das Ende der Beförderung oder Versendung**, also in das Bestimmungsland gelegt und so auch gegenüber privaten Abnehmern das Bestimmungslandprinzip verwirklicht wird. **Grundvoraussetzung hierfür ist nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG, dass der Lieferer für den Transport verantwortlich ist.** Befördert oder versendet der private Abnehmer (sog. Abholfall), bleibt es beim Ursprungslandprinzip.

Im Detail ist die Norm des § 3c UStG, die schlagwortartig als **Sonderregelung für den Versandhandel** charakterisiert wird (aber in ihrem Anwendungsbereich nicht auf den typischen Versandhandel beschränkt ist!), schließlich sehr kompliziert geraten. So galt es etwa auch die Interessen der nur sporadisch in einen anderen Mitgliedstaat versendenden Unternehmer zu berücksichtigen. Die Verlagerung des Lieferorts ins Bestimmungsland führt schließlich dazu, dass der liefernde Unternehmer aus dem anderen EU-Staat Steuerschuldner im Bestimmungsland wird, die Lieferung mit dem dortigen Umsatzsteuersatz zu versteuern hat und dort im Bestimmungsland Steuererklärungen abgeben muss. Der Fiskus steht entsprechend vor der Aufgabe, einen Steueranspruch bei einem im Ausland ansässigen Steuerschuldner zu realisieren. Um Schwierigkeiten für die Unternehmer wie auch für die FA in Grenzen zu halten, hat man sich dafür entschieden, **nur Lieferungen von gewisser Bedeutung dem Bestimmungslandprinzip zu unterwerfen.** Hierfür hat man eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche **Lieferschwelle** eingeführt, die umgerechnet zwischen ca. 35.000 € und 100.000 € schwankt (vgl. Übersicht in **A 3c.1 Abs. 3 UStAE**). Bleibt der versendende Unternehmer unter der vom jeweiligen Bestimmungsland festgelegten Lieferschwelle (die er kennen muss), verbleibt es grundsätzlich bei der Besteuerung im Ursprungsland. Etwas anders gilt nach § 3c Abs. 5 S. 2 UStG nur für **verbrauchssteuerpflichtige Artikel. Diese sind bei privaten Abnehmern - unabhängig vom Überschreiten einer Lieferschwelle - stets im Bestimmungsland zu besteuern.**

Beispiel 14a: Lieferort beim Versandhandel

Der in 01 erstmals auch auf dem dänischen Markt aktive Fachbuchverlag Päki mit Sitz in Hamburg hat im Kj. 01 Kinderbücher für rd. 50.000 € an Privatpersonen in DK versandt. Folgen für die Besteuerung seiner Umsätze gegenüber diesem Personenkreis in (01 und) 02 ?

Abwandlung: Dänische Urlauber kaufen in 01 während eines Aufenthalts in Hamburg beim Päki - Verlag Kinderbücher für 1.000 €. Anschließend nehmen sie die gekauften Produkte mit nach Dänemark.

Lösung (Grundfall): Nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG läge der Ort der Lieferungen im Inland. Wie sich auch aus § 3 Abs. 5a UStG ergibt, geht die Vorschrift des § 3c UStG jedoch vor. Nach dessen Abs. 1 ist der Ort der Lieferungen des Päki-Verlags in 02 dort, wo die Versendung endet. Die Empfänger der Waren fallen als private Abnehmer unter den Empfängerkreis des § 3c Abs. 2 Nr. 1 UStG und der Päki-Verlag als Lieferer hat im maßgeblichen Kalenderjahr 01 die Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Nr. 2 USt, die in Dänemark (DK) 280.000 dänische Kronen beträgt, deutlich überschritten. **(Bereits der erste Umsatz, mit dem die Lieferschwelle in DK in 01 überschritten wurde, war in DK zu besteuern, vgl. A 3c.1 Abs. 3 S. 5 UStAE).** Die Lieferungen in 02 sind sämtlichst nicht in Deutschland, sondern in DK steuerbar und unterliegen dort dem Regelsteuersatz von 25 %.

Lösung (Abwandlung): In der Abwandlung haben die Verkäufe an die dänischen Urlauber ihren Lieferort

nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Hamburg. Die Umsätze sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig - bei einem ermäßigten Steuersatz von 7% (Nr. 49 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG), den Dänemark nicht kennt. (BMG also : 934,58 €, USt: 65,42 €). Eine Besteuerung im Bestimmungsland DK kommt nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG schon deshalb nicht Betracht, weil nicht der Lieferer, sondern die Abnehmer den Transport nach DK übernehmen.

Die Regelung des § 3c UStG wird durch eine Reihe von Einschränkungen und Ausnahmen ergänzt, die sich aus einer sorgfältigen Lektüre ohne weiteres erschließen. Sie betreffen u.a. den Abnehmerkreis der sog. **Schwellenerwerber** (mit zusätzlich zu beachtender sog. Erwerbsschwelle, dazu § 3c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a -d UStG) sowie die Möglichkeit eines Verzichts auf die Anwendung der Lieferschwelle (dazu § 3c Abs. 4 UStG). Ein solcher Verzicht kommt für deutsche Unternehmer kaum in Betracht, da er sich nur lohnt, wenn der Umsatzsteuersatz im Bestimmungsland niedriger ist als im Ursprungsland Deutschland. Dies ist aber auch nach der Anhebung des Regelsteuersatzes auf 19% zum 01.01.2007 nur in wenigen Mitgliedstaaten der Fall (vgl. Übersicht unter M III 5). Wirtschaftlich interessant kann ein Verzicht für deutsche Unternehmer folglich nur sein, sofern es um den Absatz von Produkten geht, für die das Bestimmungsland z.B. gänzlich auf die Erhebung von USt verzichtet - wie dies z.B. beim Verkauf von Büchern im Vereinigten Königreich GB der Fall ist (sog. Nullsteuersatz). Auch insoweit bleibt freilich zu bedenken, dass mit der Verlagerung des Lieferortes in das Bestimmungsland stets einhergeht, dass den leistenden Unternehmer im Bestimmungsland umsatzsteuerliche Erklärungspflichten treffen.

Klausurhinweis: Aufgaben in der Beraterklausur enthalten durchweg den Bearbeitungshinweis, dass Liefer- und Erwerbsschwellen ggf. als überschritten gelten.

dc) § 3g UStG

Zu den Sonderregelungen in den §§ 3 Abs. 8 und 3c UStG ist zum 01.01.2005 die **Regelung in § 3g UStG** hinzugekommen. Seither wird die bewegte **Lieferung von Gas und Elektrizität** in Abhängigkeit von der Stellung des Abnehmers wie folgt behandelt:

- Ist der Leistungsempfänger ein Wiederverkäufer (dazu § 3g Abs. 1S. 1UStG), so gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem der Wiederverkäufer als Abnehmer sein Unternehmen betreibt.
- Ist der **Abnehmer** einer Lieferung von Gas oder Elektrizität **kein Wiederverkäufer**, gilt nach § 3g Abs. 2 UStG als Ort der Lieferung der **Ort, an dem der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt oder verbraucht** (normalerweise der Ort, an dem sich der Zähler des Abnehmers befindet).

Bemerkenswert an dieser Ortsbestimmung ist die damit zusammenhängende Rechtsfolge, dass im Ergebnis das Bestimmungslandprinzip bei der Lieferung von Gas und Elektrizität umgesetzt wird, der **Endverbraucher** also nicht mehr mit der USt des Ursprungslands, sondern **mit der USt des Bestimmungslands belastet** wird. Faktisch wird hierfür die Lieferung von Gas und Elektrizität wie eine unbewegte Lieferung behandelt. Damit gehen eine Reihe von Sonderregelungen einher, die dieser Besonderheit Rechnung tragen:

- So soll nach § 3g Abs. 3 UStG die grenzüberschreitende Bewegung dieser Gegenstände innerhalb der EU kein innergemeinschaftliches Verbringen (dazu Kap. M Grenzüberschreitende Warenbewegungen unter III 1c, 2d) bewirken können und bei einer grenzüberschreitenden Bewegung aus dem Drittlandsgebiet ins Inland keine steuerpflichtige Einfuhr gegeben sein.

Letzteres gewährleistet § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG, der die Einfuhr von Erdgas über das Erdgasnetz und die Einfuhr von Elektrizität von der E-USt befreit.

- Um sicherzustellen, dass die Ortsverlagerung nach dem Bestimmungslandprinzip über § 3g UStG auch fiskalisch umgesetzt werden kann, sieht § 13b Abs. 2 Nr. 5a UStG einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft vor. So ein im Ausland ansässiger Unternehmer unter den Bedingungen des § 3g UStG im Inland steuerbar und steuerpflichtig liefert, geht die Steuerschuld auf den Leistungsempfänger über - soweit er ein Unternehmer ist (vgl. § 13b Abs. 5 S.1 2.Halbs. UStG)⁶. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Lieferungen von Gas und Elektrizität unterliegen im zwischenunternehmerischen Bereich dem **Empfängerortsprinzip** nach § 3a Abs. 2 UStG (gleiches gilt nach § 3a Abs. 4 UStG Nr. 14 UStG auch bei Privatpersonen als Abnehmern, sofern die ihren Wohnsitz im Drittlandsgebiet haben).

Beispiel 15: Erdgasfirma Gaspo

Die russische Erdgasfirma Gaspo mit Sitz in Moskau liefert über ihre Erdgaspipeline Erdgas an die Stadtwerke Trier GmbH. Die Stadtwerke Trier GmbH verkauft das eingekaufte Erdgas weiter, unter anderem auch an private Abnehmer in Luxemburg.

Lösung: Die Lieferung der Firma Gaspo an die Stadtwerke Trier GmbH beurteilt sich unter Beachtung der Ortsbestimmung in § 3g Abs. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Inlandslieferung. Als Ort dieser Lieferung gilt der Ort, wo der Abnehmer sein Unternehmen betreibt, also Trier. Die Stadtwerke Trier GmbH schuldet gem. § 13b Abs. 2 Satz 1 Nr. 5a i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 HS 2 UStG die USt, die durch die Lieferung der russischen Lieferfirma Gaspo ausgelöst ist. (Die Stadtwerke Trier GmbH ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG zum Vorsteuerabzug in gleicher Höhe berechtigt. Nach § 14a Abs. 5 UStG hat die Firma Gaspo an die Stadtwerke Trier GmbH eine Nettorechnung ohne USt-Ausweis mit Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auszustellen). Die Weiterlieferung des Erdgases von der Stadtwerke Trier GmbH an die in Luxemburg ansässigen privaten Endabnehmer beurteilt sich unter Beachtung des § 3g Abs. 2 S. 1 UStG. Der Ort dieser Erdgaslieferung befindet sich in Luxemburg, nämlich dort, wo der Verbrauch des Erdgases durch die privaten Abnehmer stattfindet. Die Stadtwerke Trier GmbH ist gezwungen, für diese Leistungen eine Rechnung mit luxemburgischer USt auszustellen. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft scheidet in diesen Fällen mangels Unternehmereigenschaft der Abnehmer aus. Die Lieferung des Erdgases von Russland nach Deutschland löst weder den Tatbestand einer steuerpflichtigen Einfuhr noch den eines innergemeinschaftlichen Verbringens aus. Einzelfragen zum Ort der Lieferung von Gas und Elektrizität sind Gegenstand der Ausführungen in **A 3g.1 UStAE**.

3. Besonderheiten beim Reihengeschäft

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt der Gegenstand im Rahmen einer Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer der Reihe an den letzten Abnehmer (der kein Unternehmer sein muss - anders nur bei innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften), so spricht man von Reihengeschäften. Nach § 3 Abs. 6 S. 5

⁶ Zu der ab 1.9.2013 zu berücksichtigenden Erweiterung der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Sachverhalte, bei denen der leistende Unternehmer **im Inland** ansässig ist, s. § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst.b UStG i.V.m. 13b Abs.5 S.3,4 UStG und dazu A 13b.3a UStAE

UStG gilt für diese Fälle, dass die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist. Diese **eine Lieferung** ist die **bewegte Beförderungs- oder Versandungslieferung**, deren Lieferort sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bestimmt. **Nur bei ihr kommt**

- **die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 6 UStG oder für innergemeinschaftliche Lieferungen nach § 6a UStG**
- eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG oder nach § 3c UStG
- bzw. ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Abnehmers

in Betracht! **Alle anderen Lieferungen** in der Reihe werden als **unbewegte Lieferungen** behandelt, die nach der zugrunde liegenden Konzeption entweder vor oder nach der Beförderungs- oder Versandungslieferung stattfinden und nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 und 2 UStG dementsprechend ihren Lieferort am Beginn oder Ende der Warenbewegung haben.

a) **Bestimmung der Leistungsbeziehungen**

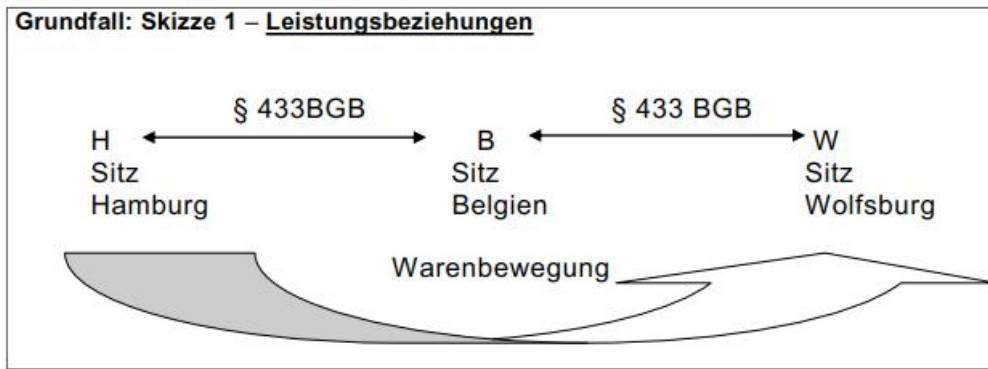
Um Schwierigkeiten bei der Bearbeitung solcher Sachverhalte zu vermeiden, ist es sinnvoll, sich in einem 1. Schritt Klarheit darüber zu verschaffen, wer an wen liefert. Dies bestimmt sich - ergebnisorientiert - danach, wer mit wem einen (Kauf-)Vertrag eingegangen ist, aus dem heraus er zur Lieferung der Ware verpflichtet ist.

Beispiel 16: Grundfall zum Reihengeschäft

Unternehmer B mit Sitz in Belgien hat Ende Januar 01 an W in Wolfsburg eine Maschine verkauft. Da B die geordnete Maschine nicht vorrätig hat, bestellt er sie Anfang Februar 01 beim Hersteller H in Hamburg, der die Maschine im März 01 durch den von ihm beauftragten Frachtführer F unmittelbar zu W befördern lässt.

Lösung (1. Schritt): Für die Beantwortung der Frage, wer an wen liefert, bleiben ohne jede Bedeutung: die Ansässigkeit der Beteiligten, die Frage, wo der Warentransport beginnt und wo er endet, und wer für die Abwicklung des Transports verantwortlich zeichnet. Dieser **erste Schritt** verlangt nur eines, nämlich zu **klären, wer mit wem einen (Kauf-)Vertrag eingegangen ist, aus dem heraus er zur Lieferung von Ware verpflichtet ist**. Dies bereitet keine Probleme. Es hat H mit B einen Vertrag, der ihn B gegenüber zur Lieferung verpflichtet und es hat B mit W einen Vertrag, der ihn gegenüber W zur Lieferung verpflichtet. Also liefert H an B und B an W. In der Sprache des § 3 Abs. 1 UStG: B liefert an seinen Abnehmer W, indem im Auftrag des Lieferers B ein Dritter auf Liefererseite, der H, dem Abnehmer des B - dem W - Verfügungsmacht verschafft. H liefert an B, indem er im Auftrage seines Abnehmers B einem Dritten auf Abnehmerseite - dem W - Verfügungsmacht an der Maschine verschafft.

Bereits für diesen ersten Schritt kann es hilfreich sein, eine Skizze zu fertigen, die einen Überblick über die bestehenden vertraglichen Beziehungen sowie die Warenbewegung verschafft.

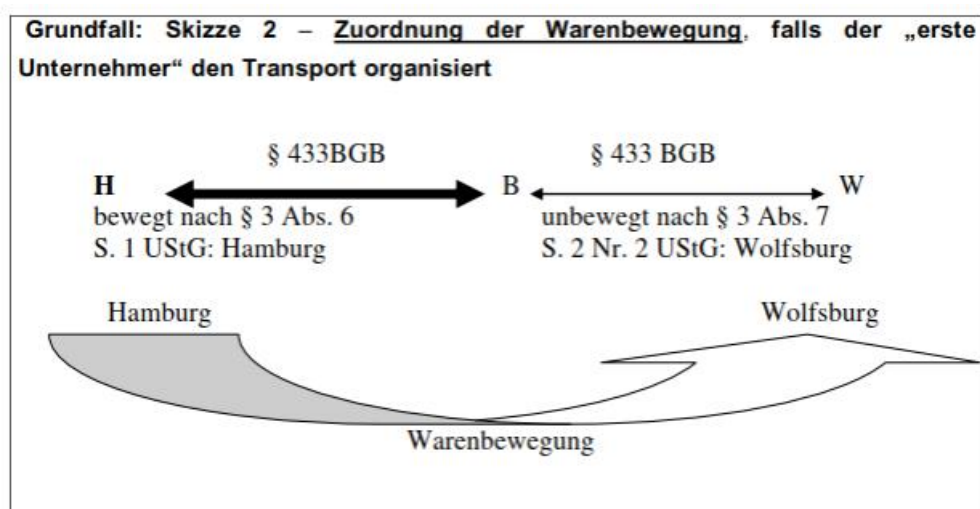


b) Zuordnung der Warenbewegung

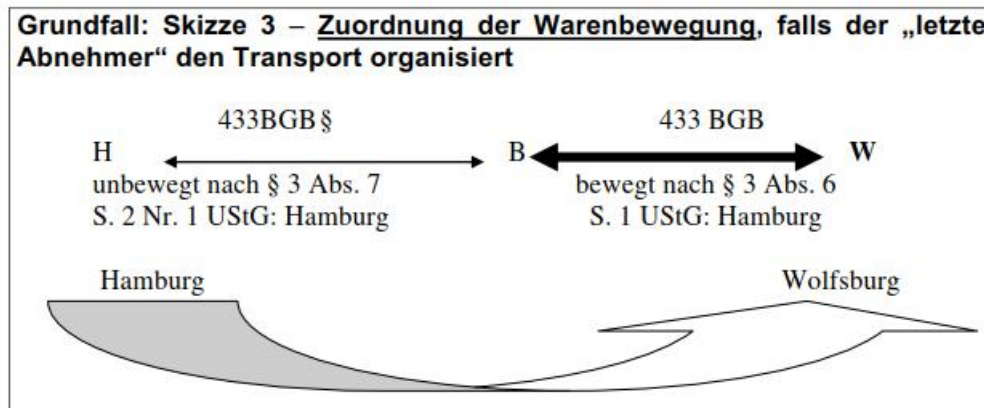
In einem 2. Schritt geht es darum zu klären, welcher der Lieferungen des Reihengeschäfts die Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) zuzuordnen ist. Dies hängt davon ab, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird. Aus § 3 Abs. 6 S. 1 UStG lässt sich immerhin folgender Grundsatz ableiten: **Die Warenbewegung ist dem Umsatz zuzuordnen, bei dem einer der Vertragspartner** (oder ein von diesen beauftragter Dritter wie z.B. ein Lagerhalter, der selbst nicht unmittelbar in die Liefervorgänge eingebunden ist) **den Transport durchgeführt oder veranlasst hat**. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, so ist die Warenbewegung dessen Lieferung an seinen Abnehmer zuzuordnen.

Lösung (2. Schritt): Die Warenbewegung ist hier also der Lieferung des H an seinen Abnehmer B zuzuordnen. Der Ort dieser bewegten Lieferung des H an B ist nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Hamburg, da dort die Versendung durch den Lieferer H beginnt. Der Ort der unbewegten nachfolgenden Lieferung des B an W ist nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung endet. Dies ist im Grundfall Wolfsburg.

All dies ergibt sich ohne Probleme, wenn die obige Skizze 1 entsprechend den Sachverhaltsvorgaben zur Frage, wer für den Transport verantwortlich ist, vervollständigt wird. Für den Grundfall, bei dem H als erster Unternehmer in der Reihe versendet, ist H hervorzuheben und demzufolge in der folgenden Skizze 2 sein Umsatz an B als bewegter zu kennzeichnen.



Für den Fall, dass W als letzter Abnehmer die Maschine abholt oder abholen lässt, sind die Ergebnisse aus einem entsprechenden Schaubild ebenfalls problemlos ablesbar. Hervorzuheben ist dann der W und demzufolge ist der Umsatz des B an ihn in der nachfolgenden Skizze 3 als bewegter zu kennzeichnen. Der Lieferort der bewegten Lieferung des B an W bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG und ist ebenso wie der Lieferort der Lieferung des H an B - unter diesen Umständen eine vorangehende unbewegte Lieferung mit Lieferortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG - in Hamburg.



Probleme kann bei diesem Vorgehen nur der Fall bereiten, dass ein **mittlerer Unternehmer** in der Reihe den Liefergegenstand **befördert oder versendet**. Dieser ist nämlich notwendig an zwei Verträgen beteiligt und damit in einer **Doppelrolle**. Er ist Abnehmer der Lieferung (des ersten Unternehmers) an ihn und zugleich Lieferer seiner eigenen Lieferung (an den letzten Abnehmer). In diesem Fall soll nach dem 1. HS des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG die Beförderung oder Versendung grundsätzlich - im Sinne einer widerlegbaren Vermutung - der Lieferung des vorangehenden Unternehmers „**an ihn**“ zuzuordnen. Der mittlere Unternehmer kann jedoch anhand von Belegen und Aufzeichnungen nachweisen, dass er nach § 3 Abs. 6 S. 6, 2. HS UStG „**als Lieferer**“ aufgetreten und die Beförderung oder Versendung dementsprechend seiner eigenen Lieferung zuzuordnen ist. Hiervon soll regelmäßig auszugehen sein, wenn er aufgrund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Abnehmer vereinbarten Lieferkonditionen **Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung übernommen** hat (A 3.14 Abs.10 S.2 UStAE). Dies wird sich zumeist aus den verwendeten Lieferklauseln wie „ab Werk“ oder „frei Haus“ ergeben. Fehlt es daran, ist die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers an den mittleren Unternehmer B zuzuordnen. Ließe also im Beispielfall der B als mittlerer Unternehmer die Ware durch den Frachtführer F abholen und an W ausliefern, ohne dass er, B, Gefahr und Kosten des Transports übernommen hat, ergäbe sich folglich keine Änderung gegenüber jener Lösung, bei der H für den Transport verantwortlich zeichnet.

Unter dem Aspekt der Feststellung der Leistungsbeziehungen sowie der Zuordnung der Warenbewegung ist es i.Ü. völlig unerheblich, ob die Warenbewegung wie im Grundfall innerhalb Deutschlands abläuft oder ob mit der zuzuordnenden Warenbewegung Landesgrenzen überschritten werden. Nehmen Sie an, der Sitz des letzten Abnehmers W sei nicht in Wolfsburg, sondern in Wien. Für die Frage, wer an wen liefert, ist dies ebenso ohne Bedeutung wie für die Frage, welchem Umsatz die Warenbewegung zuzuordnen ist. Bedeutsam wird dies freilich unter anderen Gesichtspunkten. So wäre bei einem Sitz des W in Wien und einer Zuordnung der Warenbewegung zum Umsatz des H an B (dazu Skizze 2) die nachfolgende Lieferung des B an W nicht im Inland, sondern in Österreich steuerbar. Für die bewegte

Lieferung mit Lieferort in Hamburg stellen sich weiter die Fragen, ob die danach dann im Inland steuerbare Lieferung nicht möglicherweise als innergemeinschaftliche Lieferung steuerbefreit ist und ob der Empfänger der bewegten Lieferung verpflichtet ist, im Bestimmungsland Österreich einen innergemeinschaftlichen Erwerb zu besteuern.

Für den Fall, dass der **mittlere Unternehmer** - im Beispiel 16 der B - für den Transport verantwortlich ist, soll dieser nach A 3.14 Abs. 10 S. 2 UStAE **bei innergemeinschaftlichen Warenbewegungen** i.Ü. nur dann „als Lieferer“ handeln können, **wenn er unter der USt-Id-Nr. des Mitgliedstaates auftritt, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt.**

c) Zuordnungskriterien in der aktuellen BFH - Rechtsprechung

Der **BFH** hat mit zwei wegweisenden Urteilen **vom 25. 2. 2015 - XI R 30/13 und XI R 15/14** (UR 2015, S. 391 und S. 402) - die Zuordnung der Warenbewegung bei Reihengeschäften neu definiert.

Rechtlicher Hintergrund der Entscheidungen: Seit den Entscheidungen des EuGH vom 16. 12. 2010 - Rs. C-430/09, Euro Tyre Holding, und vom 27. 9. 2012 - Rs. C-587/10, VSTR, war eine rege Diskussion darüber entbrannt, nach welchen Kriterien die bewegte Lieferung im Reihengeschäft bestimmt werden soll. Der BFH hatte zunächst erklärt, dass für die Zuordnung der Warenbewegung maßgeblich darauf abzustellen ist, ob der mittlere Unternehmer (B) vor der Beförderung oder Versendung der Ware seinem Vorlieferanten (A) eine Mitteilung vom Weiterverkauf gemacht hat. Später kam der BFH zum Ergebnis, dass es nur auf den Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer (C) ankommt.

Zentrales Kriterium - Übergang der Verfügungsmacht an letzten Abnehmer: In den genannten Entscheidungen vom 25.2.2015 bestätigt der BFH unmissverständlich, dass der Zeitpunkt, zu dem der letzte Abnehmer (C) Verfügungsmacht an der Ware erhält, **stets** das entscheidende Kriterium für die Zuordnung der Warenbewegung ist. Erfolgt bei einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft die Verschaffung der Verfügungsmacht an C bereits im Abgangsland (Inland), ist die Lieferung des B an den letzten Abnehmer (C) die bewegte und damit die im Abgangsland zwar steuerbare, aber steuerfreie Lieferung. Erfolgt die Verschaffung der Verfügungsmacht erst im Anschluss an die grenzüberschreitende Warenbewegung im Bestimmungsland (Ausland), ist die erste Lieferung des A an B die bewegte. Alle anderen Kriterien, wie z. B. die Transportbeauftragung oder die Mitteilung des ersten Abnehmers (B) an den ersten Lieferer (A), die Ware weiterverkauft zu haben, sind aus Sicht des BFH für sich allein nicht entscheidend. Befördert oder versendet der erste Abnehmer und ist nicht aufklärbar, wann der letzte Abnehmer Verfügungsmacht an der Ware erhalten hat, kommt die Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6 Satz 6 UStG zur Anwendung. Demnach ist grundsätzlich die erste Lieferung die bewegte Lieferung.

Das gleiche gilt aus Sicht des BFH aber auch dann, wenn der letzte Abnehmer (C) den Transport der Ware durchführt oder beauftragt. Auch hier sei entscheidend, wann er Verfügungsmacht erhalten hat. Auch in einem solchen Fall sei nicht auszuschließen, dass die Warenbewegung ausnahmsweise einmal der Lieferung von A an B zuzuordnen sei. Ist nicht aufklärbar, wann der letzte Abnehmer Verfügungsmacht an der Ware erhalten hat, gilt auch für diesen Sachverhalt die Vermutung, dass die erste Lieferung die bewegte ist!

d) Gesetzliche Neuregelung - Diskussionsstand

Um die für den Anwender unsichere Rechtslage zu bereinigen, hatte der Bundesrat bereits in seiner Stellungnahme vom 8. 5. 2015 zum Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2016 gebeten, möglichst noch für das laufende Gesetzgebungsverfahren eine gesetzliche Klarstellung vorzusehen, damit eine rechtssichere Zuordnung der Warenbewegung gewährleistet ist. Die Bundesregierung hat diese Anregung im Gesetzgebungsverfahren dann aber nicht aufgenommen, weil die Ergebnisse einer zu diesem Thema eingesetzten Bund-Länder-Arbeitsgruppe noch nicht abgestimmt waren.

Anders als der BFH will die Arbeitsgruppe die Zuordnung der Warenbewegung bei einer Beförderung oder Versendung durch den mittleren Unternehmer typisierend danach bestimmen, welche Umsatzsteuer-Identifikationsnummer der mittlere Unternehmer einsetzt: Verwendet der mittlere Unternehmer die ihm vom Abgangsmitgliedstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, soll die gesetzlich weiter bestehende Vermutung, wonach die an den mittleren Unternehmer ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, widerlegt sein. Ferner soll es aber möglich sein, neben der Verwendung der Umsatzsteuer-Identifikationsnummer andere Nachweise für die Eigenschaft als Lieferer zu erbringen.

Darüber hinaus hält die Arbeitsgruppe eine gesetzliche Regelung auch für die Fälle der Beförderung oder Versendung durch den letzten Abnehmer für erforderlich. Der BFH hatte in seinem Urteil XI R 30/13 ausgeführt, dass ausnahmsweise auch in diesen Fällen die erste Lieferung die warenbewegte sein kann. Wie geschildert gehen Verwaltung und unternehmerische Praxis hingegen in diesen Fällen davon aus, dass die Lieferung an den letzten Abnehmer die warenbewegte Lieferung ist. Diese Betrachtung bestätigt der Gesetzentwurf.

Die Arbeitsgruppe hat vorgeschlagen, die Vorschrift des § 3 Abs. 6 UStG um den nachstehenden **§ 3 Abs. 6a UStG - E** zu ergänzen:

„Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen. Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen, es sei denn, er weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Abnehmer gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer verwendet. Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des Satzes 4 auszugehen, wenn der Abnehmer zollrechtlicher Ausführer ist. Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis im Sinne des

Satzes 4 auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Abnehmers zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr abgefertigt wird.“

Das BMF hat diesen Vorschlag, der im Wesentlichen die bisherige Verwaltungspraxis festschreibt, inzwischen ins Abstimmungsverfahren mit den betroffenen Verbänden gegeben.

Lesenswerte Abhandlungen: *Langer*, Neue Regelungen für Reihengeschäfte, NWB 23/2015,1684 (NWB - Sonderausgabe); *Hoink / Hudasch*, „Geliefert im Inland“?, Zuordnung der Warenbewegung im Reihengeschäft, UStB 2015,198.

Fürs Erste bleiben Ausführungen in A 3.14 UStAE, die inhaltlich weitgehend der vorgeschlagenen gesetzlichen Regelung entsprechen, weiterhin anzuwenden. So wie Unternehmer, die sich an den Kriterien des UStAE orientieren, nichts verkehrt machen können, gilt dies erst recht für Prüfungskandidaten im Rahmen der Steuerberaterprüfung 2018.

e) Unterbrechung der Warenbewegung

Die Sonderregelungen über das **Reihengeschäft** verlangen stets **eine durchgängige Warenbewegung vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer**. Hat der mittlere Unternehmer die Ware bereits bei sich, bevor er seinerseits eine Lieferverpflichtung über die Ware eingeht oder eine zuvor bereits eingegangene Lieferverpflichtung erfüllt, bleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen zum Lieferort. Liefert etwa der Hersteller H mit Sitz in Hamburg unter Eigentumsvorbehalt Waren an den Bremer Unternehmer B aus, die dieser zuvor bereits an einen Abnehmer W in Wolfsburg verkauft hat, und die B dann auch umgehend an W weiterbefördert, liegt bei den Lieferungen des U an B und des B an W jeweils eine bewegte Lieferung vor, deren Lieferort jeweils nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG zu bestimmen ist.

II. Sonstige Leistungen und deren Ort

1. Charakterisierung sonstiger Leistungen

§ 3 Abs. 9 S.1 UStG beschränkt sich darauf, sonstige Leistungen als **Leistungen** zu beschreiben, **die keine Lieferungen sind**. § 3 Abs.9 S.2 UStG hebt hervor, was selbstverständlich ist: Sonstige Leistungen können nicht nur in einem **Tun**, sondern auch in einem **Dulden oder Unterlassen** bestehen. Typische sonstige Leistungen sind etwa **Dienst- oder Werkleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen** aufgrund von Miet- oder Pachtverträgen oder der Einräumung eines Nießbrauchsrechts, Darlehensgewährungen, **Vermittlungsleistungen**, die Übertragung von Rechten und Forderungen, aber auch die **Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Firmenwert und Kundenstamm**. Unter Klausurgesichtspunkten verdienen auch **Beförderungs- und Besorgungsleistungen** besondere Aufmerksamkeit. **Weitere Beispiele** lassen sich aus den zur Lektüre empfohlenen Regelungen zum Ort sonstiger Leistungen in **§ 3a Abs. 3 und 4 UStG** ableiten.

2. Grundprobleme bei der Ortsbestimmung

Während der Ort von Lieferungen trotz mancher Verschiebungen bei bewegten Lieferungen und spezieller Regelungen bei Reihengeschäften noch relativ leicht zu bestimmen ist, beinhalten die §§ 3a und 3b UStG (sowie § 3e UStG) für den Ort von sonstigen Leistungen umfangreiche und z.T. komplizierte

Regelungen. Dem Charakter der USt als Verbrauchsteuer entspräche es, sonstige Leistungen jeweils in dem Staat zu besteuern, in dem der (End-) Verbrauch tatsächlich stattfindet. Andererseits muss aber sowohl für den leistenden Unternehmer als auch für den Fiskus der **Ort rechtssicher bestimmbar** sein. Es muss verwaltungstechnisch einfach zu überprüfen sein, wo (in welchem Staat) die sonstige Leistung zu besteuern ist.

Hinsichtlich der Ortsbestimmung für sonstige Leistungen hat das JStG 2009 bedeutsame **Änderungen** mit Wirkung **ab dem 01.01.2010** gebracht. Diese verfolgen das **Ziel**, bei der Besteuerung sonstiger Leistungen **mehr als früher das Bestimmungslandprinzip zu verwirklichen**, d.h. eine Besteuerung im Staat des tatsächlichen Verbrauches zu USt- Skript (Stand August 2017) - Kurse Hamburg /Berlin - Verf.: Prof. Dr. Volker Schmidt gewährleisten. Den Ort generell danach zu bestimmen, wo der Leistungsempfänger die Leistung tatsächlich verbraucht, kann allerdings unverändert nicht in Betracht kommen. In vielen Fällen ist dieser Ort nämlich weder für den leistenden Unternehmer rechtssicher feststellbar, noch für ihn und die Finanzverwaltung überprüfbar und nachweisbar. Insoweit bleibt es weiter dabei, dass für den **Leistungsort zumeist an äußere Umstände** angeknüpft wird, die für die Beteiligten bei Leistungserbringung erkennbar sind.

Der **Ort des tatsächlichen Verbrauches** lässt sich nur für einige wenige sonstige Leistungen schon nach der Art der Leistung bereits bei Erbringung/Abgabe der Leistung rechtssicher erkennen. Problemlos ist dies **nur möglich, wenn ein sofortiger Verbrauch schon bei Leistungsabgabe** eintritt. Ein relativ sicherer und leicht erkennbarer Anknüpfungspunkt für die Ortsbestimmung einer sonstigen Leistung ist der Ort, von dem aus ein Unternehmen betrieben wird (Unternehmenssitz). Der Sitzort des leistenden Unternehmers wird aber regelmäßig am weitesten entfernt vom tatsächlichen Ort des tatsächlichen Verbrauches sein. Die größere **Annäherung an den Ort des tatsächlichen Verbrauches** ergibt sich, wenn auf den **Sitzort/Ansässigkeitsort des Empfängers** abgestellt wird. Dies passt freilich schlecht zu einer indirekten Steuer, die beim leistenden Unternehmer erhoben wird. Jener müsste sich, wenn er an Nichtunternehmer leistet, jeweils dort registrieren lassen, wo seine Abnehmer ansässig sind, die als Nichtunternehmer grundsätzlich keinerlei Erklärungs-, Kontroll- oder Zahlungspflichten gegenüber dem Fiskus treffen.

3. Grundregeln in § 3a Abs.1 und Abs. 2 UStG

Vor diesem Hintergrund differenziert das UStG hinsichtlich der Ortsbestimmung für sonstige Leistungen seit dem 01.01.2010 wie folgt: Es wird **grundsätzlich danach unterschieden, ob die sonstige Leistung an einen Unternehmer oder an einen Nichtunternehmer als Leistungsempfänger erbracht wird**. Dabei werden sonstige Leistungen an nichtunternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-Id-Nr. erteilt worden ist, hinsichtlich der Ortsregelung so behandelt wie sonstige Leistungen, die an Unternehmer für deren Unternehmer erbracht werden. Entsprechendes gilt nach der Neufassung des § 3a Abs. 2 S. 3 UStG zum 1.7.2013 auch für juristische Personen, die sowohl unternehmerisch wie nichtunternehmerisch tätig ist, sofern die sonstige Leistung nicht für private Zwecke des Personals oder eines Gesellschafters bezogen wird. Betroffen hiervon sind in erster Linie juristische Personen des öffentlichen Rechts, bei denen es für die Ortsbestimmung ohne Bedeutung bleiben soll, ob sie die Leistung für eine unternehmerische oder eine hoheitliche Tätigkeit beziehen (dazu näher A 3a. 2 Abs. 2 UStAE).

Für sonstige **Leistungen an Unternehmer** (und gleichgestellte jur. Personen) gilt in Übereinstimmung mit

Art. 44 MwStSystRL nach der **Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG** das **Empfängerortprinzip**. Die Leistung wird an dem Ort ausgeführt, an dem der empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Sofern die Leistung an eine Betriebsstätte (feste Niederlassung) erbracht wird, ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend. Nach § 3a Abs.2 UStG kommt diese Ortsbestimmung bei Unternehmern aber nur zur Anwendung, wenn der **Unternehmer** die Leistung **für sein Unternehmen** bezieht.

Hinweis: Da weder in § 3a Abs. 2 UStG noch an anderer Stelle im Gesetz geregelt ist, **wie** der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und dieser die Leistung auch für seinen unternehmerischen Bereich zu verwenden beabsichtigt, bleibt ihm dies selbst überlassen. Der **UStAE** enthält dazu in **3a.2 Abs. 9 - 11a** Ausführungen, die für die Praxis hilfreich sein können (u.a. Indizwirkung einer vom Leistungsempfänger verwendeten USt -ID-Nr. bzw. bei Leistungsempfängern aus dem Drittlandsgebiet Nachweisbescheinigung des Sitzstaats zur Unternehmereigenschaft). Erbringt der Unternehmer sonstige Leistungen, die unter § 3a Abs. 2 UStG fallen können, die ihrer Art nach aber mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch einschließlich des Gebrauchs durch das Personal des Unternehmers bestimmt sind (beispielhafte, nicht abschließende Auflistung solcher Leistungen in A 3a.2 Abs. 11a S.4 UStAE), ist es als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer seine USt-IdNr. verwendet bzw. seinen Status als Unternehmer nachweist. Vielmehr muss der leistende Unternehmer über ausreichende Informationen verfügen, die eine Verwendung der sonstigen Leistung für die unternehmerischen Zwecke des Leistungsempfängers bestätigen. Als ausreichende Information ist eine Erklärung des Leistungsempfängers anzusehen, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist.

Durch das Abstellen auf den Empfängerort wird erreicht, dass damit für den Regelfall die Besteuerung auch in dem Staat stattfindet, in dem der tatsächliche Verbrauch der Leistung durch den Empfänger erfolgt. Insoweit entspricht dies dann den Besteuerungsprinzipien bei der Ausfuhr bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung von Waren. Dabei wird die Lieferung im Ursprungsland nicht mit USt belastet und im Bestimmungsland besteuert (dazu ausführlich unter M I). Entsprechend wird für den Fall, dass der Empfänger Unternehmer ist, die »Ausfuhr« von sonstigen Leistungen behandelt. Grundsätzlich soll auch hier die Besteuerung in dem Land erfolgen, in dem der Empfänger ansässig ist (**Bestimmungslandprinzip**). Für eine solche Leistungsorbestimmung spricht zusätzlich, dass sie einfach zu handhaben ist, weil sich i.d.R. der Sitz des Leistungsempfängers ohne große Mühe bestimmen lässt. Für einen leistenden Unternehmer, der im Ausland ansässig ist, bedeutet dies allerdings nicht, dass er in dem Land, in dem die sonstige Leistung ihren Leistungsort hat, umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen zu erfüllen hat. Und zwar deshalb, weil bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen, die an Unternehmer erbracht werden, regelmäßig eine **Umkehr der Steuerschuldnerschaft** eintritt. Sofern etwa ein im Ausland ansässiger Unternehmer an einen im Inland ansässigen Unternehmer (oder eine im Inland ansässige juristische Person, vgl. **§13b Abs. 5 S. 1 UStG**) eine hier im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung erbringt, wird der **Leistungsempfänger Schuldner** der durch die steuerpflichtige Leistung an ihn ausgelösten USt (vgl. § 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 1. HS UStG). Die USt wird abweichend vom Normalfall nicht vom leistenden Unternehmer, sondern vom inländischen Leistungsempfänger geschuldet. Dieser hat sie bei „seinem“ FA zu erklären, und er kann seinerseits für die von ihm geschuldete USt bei „seinem“ Fiskus Vorsteuerabzug geltend machen (vgl. für das deutsche Umsatzsteuerrecht § 13b Abs. 1 u. Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S.1 und § 15 Abs. 1 Nr. 4 UStG). Für sonstige

Leistungen an Unternehmer (und gleichgestellte jur. Personen), die einer Ortsbestimmung nach § 3a Abs.2 UStG unterliegen, schreibt Art. 196 MwStSystRL **innerhalb der Europäischen Union zwingend** die Umkehr der Steuerschuldnerschaft vor. Dieses Zusammenspiel zwischen § 3a Abs.2 UStG und §13b Abs. 1 u. 2 Nr.1 i.V.m. Abs. 5 S.1 UStG erfasst seit dem 01.01.2010 u.a. die im zwischenunternehmerischen Bereich besonders bedeutsamen

- **Güterbeförderungsleistungen,**
- Vermittlungsleistungen,
- Werkleistungen (Arbeiten) an beweglichen körperlichen Gegenständen
- sowie die sog. Katalogleistungen in § 3a Abs. 4 UStG.

Hinweis: Im Ernstfall hilft auch ein Blick in A 3a.2 Abs. 16 und Abs. 19 UStAE!

Von den sonstigen Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen sind **Leistungen an Nichtunternehmer** zu unterscheiden. Da die Erhebung der Steuer beim Leistungsempfänger praktisch nur möglich ist, wenn dieser als **Unternehmer** erfasst ist, lässt sich das Empfängerortsprinzip bei **Leistungen an Nichtunternehmer** nicht realisieren. Vorbehaltlich einer **Vielzahl von vorrangigen Bestimmungen** insbes. in § 3a Abs. 3 UStG verbleibt es insoweit beim **Ursprungslandprinzip**. Verwirklicht wird dies in der Weise, dass sich der Leistungsort nach **§ 3a Abs.1 UStG** nach dem **Ort bestimmt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt**.

Die vorstehenden Ausführungen legen es nahe, zunächst zu klären, wer Leistungsbezieher ist und für welche Zwecke er die Leistung bezieht. Dies gilt unabhängig davon, dass die genannten Grundsatzregelungen in § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG nur "vorbehaltlich der Absätze 3 -7 und der §§ 3b, § 3e und §3f "zur Anwendung kommen. Jene vorrangig zu prüfenden speziellen Regelungen zum Leistungsort unterscheiden nämlich ihrerseits zumeist danach, welchen Status der Abnehmer hat und welchen Zwecken die bezogene sonstige Leistung dienen soll.

4. Besondere Anknüpfungspunkte für Leistungsortbestimmungen

Unter den wenigen Regelungen, die **unabhängig vom Status des Abnehmers andere Anknüpfungspunkte** für die Ermittlung des Leistungsortes normieren, verdienen § 3a Abs. 3 Nr. 1 a-c UStG besondere Aufmerksamkeit.

a) Belegenheitsort eines Grundstücks

Soweit es um Leistungen im Zusammenhang mit einem **Grundstück** geht, knüpft § 3a Abs. 3 Nr. 1a - c UStG für die Bestimmung des Leistungsorts an den **Belegenheitsort** des Grundstücks an. Entwirft etwa ein in Amsterdam ansässiger Architekt für seinen deutschen Auftraggeber die Pläne für den Bau eines Hauses, so ist der Ort der Architektenleistung allein davon abhängig, wo das Grundstück gelegen ist, auf dem das Haus errichtet werden soll. Liegt es im Inland, hat die sonstige Leistung des Architekten, die der Vorbereitung und Ausführung von Bauleistungen dient, ihren Leistungsort nach § 3a Abs.3 Nr.1 Buchst.c UStG ebenfalls im Inland und ist dort nach § 1 Abs.1 Nr.1 UStG steuerbar; liegt das Grundstück im Ausland, entfällt eine Steuerbarkeit im Inland. **Ohne jede Bedeutung bleiben für die Ortsbestimmung**

die Nationalität und der Sitz der Beteiligten, der Abnehmerstatus als Unternehmer oder Privatperson oder gar der Ort, wo die Pläne übergeben werden (Begr: Auch wenn die Architektenleistung sich schließlich in der Übergabe von Plänen dokumentiert, handelt es sich bei ihr nicht um eine Lieferung).

Beispiel 17: Grundstücksumsätze im Ausland

Makler M mit Sitz in Hamburg ist für den in Lübeck ansässigen Bauunternehmer B damit befasst, verschiedene seiner in Frankreich belegenen Eigentumswohnungen "an den Mann zu bringen". Er vermittelt u.a. den Verkauf einer der Wohnungen an einen in Belgien ansässigen Amerikaner (und berechnet B als Honorar für seine Vermittlungsbemühungen 5.000 € zzgl. 950 € USt).

Lösung: Der Ort der sonstigen Leistung des Maklers liegt gem. §3a Abs.3 Nr.1 Buchst.b UStG in Frankreich, da die Leistung des Maklers im Zusammenhang mit der Veräußerung der in Frankreich gelegenen ETW steht. §3a Abs.3 Nr.1 Buchst.b UStG genießt insoweit Vorrang vor der Grundregel zum Leistungsort im zwischenunternehmerischen Bereich in § 3a Abs.2 UStG. Da die Vermittlungsleistung sich auf ein Grundstück bezieht, ist sie trotz der Beauftragung durch den inländischen Auftraggeber B im Inland nicht steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG (M hat also in " einer Rechnung für eine sonstige Leistung einen höheren Betrag, als er nach diesem Gesetz für den Umsatz schuldet, gesondert ausgewiesen..". Er schuldet "den Mehrbetrag" von 950 € nach **§14c Abs.1 UStG**. Ein Vorsteuerabzug des B nach §15 Abs.1 Nr.1 UStG kommt nicht in Betracht. Begründung: Es handelt sich bei den ausgewiesenen 950 € **nicht** um die **gesetzlich geschuldete Steuer** für eine bezogene sonstige Leistung).

Unter § 3a Abs.3 Nr.1 Buchst.b UStG fällt auch die **Vermittlung einer Vermietung von Grundstücken**, **nicht** aber die **Vermittlung einer kurzfristigen Vermietung von Zimmern** in Hotels, Gaststätten oder Pensionen. Wird solche Vermittlungsleistung an Unternehmer erbracht, gelangt die Grundregel des § 3a Abs.2 UStG zur Anwendung (A 3a.3 Abs. 9 Nr. 2 UStAE); sind Nichtunternehmer Empfänger einer solchen Vermittlungsleistung, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs.3 Nr.4 UStG (A 3a.7 Abs. 1 S.3 UStAE).

Bei der Anwendung des § 3a Abs.3 Nr.1 UStG ist zu beachten, dass der Katalog in den Buchst.a -c ein beispielhafter (»insb.«), kein abschließender ist. Eine Aufzählung der in Betracht kommenden sonstigen Leistungen enthält **A 3a. 3 UStAE** - mit einem Negativkatalog in A 3a.3 Abs. 10 UStAE (u.a. a.a.O. Nr.7 Rechts -und Steuerberatung in Grundstückssachen).

b) Übergabeort - (Kurzfristige) Vermietung von Beförderungsmitteln

Bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ist **seit dem 1.1.2010 zwischen der lang- und der kurzfristigen Vermietung zu unterscheiden**. Nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 UStG ist der Ort einer **kurzfristigen Vermietung** eines Beförderungsmittels grundsätzlich **dort, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird**.

Diese Regelung erfasst auch die kurzfristige Vermietung von Sportbooten. Kurzfristig ist gem. § 3a Abs.3 Nr.2 S.2 UStG ein Zeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln

Vermietet also z.B. ein Bootsvermietungsunternehmen mit Sitz in Düsseldorf eine Yacht an einen Unternehmer oder eine Privatperson für drei Wochen, und erfolgt die Übergabe der Yacht in einem

italienischen Adriaafen, so ist dort in Italien auch der Leistungsort. Der Sitzort des Empfängers bleibt ebenso ohne Bedeutung wie der Ort, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat.

Hinweis: Um Missbrauch zu verhindern, bestimmt A 3a.5 Abs.2 S.3 UStAE, dass sich die Dauer der Vermietung nicht nach der vertraglichen Vereinbarung, sondern nach der tatsächlichen Nutzungsdauer richten soll. Wird ein Fahrzeug mehrfach unmittelbar hintereinander vermietet, liegt eine kurzfristige Vermietung nur dann vor, wenn der ununterbrochene Vermietungszeitraum mehr als 90 Tage bzw. 30 Tage insgesamt nicht überschreitet.

Während die Regelung zur kurzfristigen Vermietung sowohl für zwischenunternehmerische Umsätze als auch für solche an Endverbraucher gilt, bestimmte sich der **Ort einer langfristigen Vermietung** eines Beförderungsmittels früher **nach den Grundregeln zum Ort sonstigen Leistungen**. In den Fällen zwischenunternehmerischer Umsätze also danach, von wo aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs.2 UStG, Empfängerortprinzip), bei Umsätzen an Endverbraucher erfolgte die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels grundsätzlich an dem Ort, an dem der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs.1 UStG). Letzteres ist mit Wirkung vom 30.6.2013 an dahingehend modifiziert worden, dass nicht nur bei der **langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels an Unternehmer, sondern auch bei der an private Abnehmer** das **Empfängerortsprinzip** gilt. Nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG ist der Leistungsort dort, wo der private Abnehmer seinen Sitz oder Wohnsitz hat⁷.

Beachten Sie: Diese Ortsbestimmung kommt in der Regel auch bei der **Firmenwagenüberlassung an Mitarbeiter** zur Anwendung, da die Überlassung zu privaten Zwecken regelmäßig als **entgeltliche Vermietung eines Beförderungsmittels** anzusehen ist (vgl. A 3a.5 Abs. 4 S.2 UStAE).

Eine Besonderheit gilt für **Drittlandsunternehmer**, sofern die von ihnen lang -oder kurzfristig vermieteten **Beförderungsmittel im Inland genutzt** werden. Dann findet die Sonderregelung des § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG Anwendung.

Beispiel 18: Vermietung durch Drittlandsunternehmer bei Nutzung im Inland

Ein Mitarbeiter des Hamburger Unternehmers H bleibt mit dem Firmen - Lkw in der Schweiz liegen. Er mietet bei dem in der Schweiz ansässigen **Autovermieter A** für eine Woche einen Lkw, lädt die Ware um und fährt anschließend mit dem gemieteten Lkw zum Firmensitz nach Hamburg, wo der Wagen bis zum vereinbarten Rückgabetermin genutzt wird.

Lösung: Der Leistungsort der Vermietungsleistung des A wäre nach §3a Abs.3 Nr. 2 S.1, 2 UStG grundsätzlich in der Schweiz (Übergabeort). Da der Lkw bei dieser kurzfristigen Vermietung aber im Inland genutzt wird, ist die Leistung nach §3a Abs.6 S.1 Nr.1 UStG als im Inland ausgeführt zu behandeln (als Unternehmer wird der H nach §13b Abs.2 Nr.1 UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 S.1 UStG zum Schuldner der durch die Vermietungsleistung ausgelösten USt).

⁷ Anderes gilt nur, wenn es sich es sich bei dem langfristig an ei ne Privatperson vermieteten Beförderungsmittel um ein Sportboot handelt. Dann ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 4 UStG der Übergabeort maßgebend, sofern der leistende Unternehmer dort auch seinen Sitz hat.

c) Tätigkeitsort

Neben dem Belegenheitsort und dem Übergabeort kennt das UStG als besonderen Anknüpfungspunkt zur Bestimmung des Leistungsortes auch noch den **Tätigkeitsort**. Dies ist der Ort, an dem die sonstigen Leistungen tatsächlich erbracht werden. Bei den Regelungen, die - wie insbes. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a - c und Nr. 5 UStG, aber auch § 3b Abs. 2 UStG - zur Ortsbestimmung an den Tätigkeitsort anknüpfen, gilt es freilich vorab auf eines besonders zu achten. Der Eingangssatz in § 3a Abs. 3 UStG („Abweichend von den Absätzen 1 und 2 gilt:..“) lässt an sich erwarten, dass die Anknüpfung an den Tätigkeitsort in § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG für alle dort genannten Leistungen gelten soll, unabhängig vom Status des Abnehmers. Dies ist freilich mitnichten so. Gleich bei mehreren sonstigen Leistungen in der Rubrik Tätigkeitsort soll jener nämlich nur dann Anwendung finden können, wenn die Leistung „... an einen Empfänger (erbracht wird), der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer- Identifikationsnummer erteilt worden ist“. Dies bedeutet nichts anderes, als dass dort, wo dieser Zusatz steht, zur Ortsbestimmung im zwischenunternehmerischen Bereich die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG heranzuziehen ist, ein Vorrang des Tätigkeitsorts also nur gegenüber § 3a Abs. 1 UStG besteht.

Hiervon betroffen sind u.a. die in §3a Abs.3 Nr.3a UStG aufgeführten **kulturellen, künstlerischen, unterrichtenden, unterhaltenden und ähnliche Leistungen**, die typischerweise im Rahmen von Veranstaltungen erbracht werden. Ihr Leistungsort ist dort, wo die Veranstaltungen tatsächlich stattfinden. Dies gilt aber eben nur, wenn diese Leistungen weder an einen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine gleichgestellte juristische Person erbracht werden. Bei diesen Leistungsempfängern richtet sich der Leistungsort für die geschilderten Leistungen nach der Grundregel des **§ 3a Abs. 2 UStG** (Empfängerortsprinzip). Etwas anderes gilt nur für **Eintrittsberechtigungen** zu kulturellen, unterhaltenden und ähnlichen Veranstaltungen. Hier gilt uneingeschränkt der **Tätigkeitsort als Leistungsort** - auch für den Fall, dass die Veranstaltungen aus unternehmerischen Gründen besucht werden. So sieht es **§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG** vor.

Auf den jeweiligen **Tätigkeitsort** ist nach §3a Abs.3 Nr.3c UStG auch abzustellen, wenn der Unternehmer **Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen** (Werkleistungen) erbringt oder solche **Gegenstände begutachtet**. Allerdings auch insoweit wiederum **nur, wenn diese Leistungen private Abnehmer haben** (so in der **Beraterklausur 2014: Anfertigung von Expertisen und Restaurierung von Gemälden für private Kunstsammler**). Werden die Werkleistungen an Unternehmer oder diesen gleichgestellte juristische Personen des öffentlichen Rechts erbracht, werden sie von der Grundregel des § 3a Abs.2 UStG erfasst.

Beispiel 19: Leistungsort von Werkleistungen

Ein Mechaniker der Werkstatt W mit Sitz in der Cuxhavener Innenstadt repariert im Freihafen Cuxhaven mit ein paar Handgriffen den dort liegen gebliebenen Pkw eines dänischen Urlaubers (Privatperson). **Abwandlung:** Er repariert den liegen gebliebenen LKW des dänischen Unternehmers Smörre.

Lösung: Bei der Reparaturleistung handelt es sich um eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs.9 UStG (der Sachverhalt enthält keine Anhaltspunkte für eine Werklieferung nach §3 Abs.4 UStG). Die sonstige Leistung besteht in Arbeiten an einem beweglichen körperlichen Gegenstand und hat damit ihren

Leistungsort gem. §3a Abs.3 Nr.3 Buchst.c UStG im Freihafen Cuxhaven. Durch das Wort »tatsächlich« im Eingangssatz des §3a Abs.3 Nr.3 UStG wird klargestellt, dass auf die **Abwicklung des einzelnen Umsatzes** und nicht auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens (hier Unternehmenssitz in der Cuxhavener Innenstadt) abzustellen ist. Da der Freihafen nach §1 Abs.2 S.1 UStG nicht zum Inland gehört, ist der Vorgang für W also grundsätzlich nicht steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG. (Um unbesteuerten Endverbrauch im Freihafen zu verhindern, ist die Reparatur aber gem. § 1 Abs.3 Nr.2 UStG wie ein Umsatz im Inland und damit als steuerbar zu behandeln). **Abwandlung:** Wird die Reparaturleistung an den Unternehmer Smörre erbracht, gelangt § 3a Abs. 2 UStG als Grundregel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich zur Anwendung. Die Reparaturleistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Der Ort befindet sich in Dänemark. Smörre wird in DK nach den § 13b Abs. 1, Abs. 5 S. 1 UStG entsprechenden Regelungen im dänischen UStG als Leistungsempfänger Steuerschuldner der USt auf diese Reparaturleistung.

Der **Tätigkeitsort kommt als Leistungsort** nach § 3b Abs.2 UStG auch dann in Betracht, wenn **selbständig zu beurteilende Leistungen** im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung erbracht werden. Das **Beladen, Entladen, Umschlagen** und ähnliche im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung stehende Leistungen haben nach §3b Abs.2 UStG ihren Leistungsort jeweils dort, wo der Unternehmer diese Leistungen tatsächlich erbringt. Wie bei den in § 3a Abs. 3 Nr. 3a und c UStG aufgeführten Leistungen gilt dies **aber nur, wenn diese Leistungen nicht an Unternehmer oder** ihnen gleichgestellte juristische Personen erbracht werden. Dann findet auch insoweit § 3a Abs.2 UStG Anwendung.

Unabhängig vom Status des Abnehmers ist der Tätigkeitsort letztlich nur maßgebend, wenn es um die Abgabe von Speisen zum und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurantsumsätze) geht. Diese Leistungen haben gem. §3a Abs.3 Nr.3 Buchst. b UStG sowohl gegenüber Privatpersonen wie gegenüber Unternehmern ihren Ort grundsätzlich dort, wo diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden.

Eine Ausnahme greift nur für den Fall, dass die Abgabe in bestimmten Verkehrsmitteln (Schiff, Eisenbahn, Flugzeug) während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt. Dann befindet sich der Leistungsort nach § 3e UStG am Abgangsort des Beförderungsmittels.

Der Gesetzgeber hat wohlweislich darauf verzichtet, die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, die - anders als die dem ermäßigten Steuersatz unterliegende (Speisen -) Lieferung - als sonstige Leistung mit dem Regelsteuersatz zu besteuern ist, näher zu definieren. Die Abgrenzungsprobleme bei sog. Mischfällen wie Cateringleistungen, Leistungen eines Partyservices oder auch bei der Abgabe von Nahrungsmitteln in einem Kino, einem Theater oder in einem Stadion ließen sich selbst mit näheren gesetzlichen Vorgaben ohnehin nicht beseitigen. Die Lösungen im Einzelfall hängen von der grundsätzlichen Sichtweise ab. Entweder bewertet man grundsätzlich jede Essensabgabe zunächst als Dienstleistung, es sei denn, es liegen besondere Umstände vor, die die Leistung zu einer Lieferung umqualifizieren, oder der Bewertungsansatz geht grundsätzlich von einer Lieferung aus, es sei denn, es treten gewichtige Dienstleistungselemente hinzu, die erlauben, die Leistung zu einer sonstigen Leistung umzuqualifizieren, die dann dem Regelsteuersatz unterliegt. Im Anschluss an mehrere EuGH und BFH - Urteile jüngerer Datums hat das BMF die Auffassung der Verwaltung nach langwieriger Abstimmung mit den Ländern und nach Beteiligung der Verbände in einem umfangreichen **BMF-Schreiben vom 20. 3. 2013 (BStB I 2013, 144)** zusammengefasst, dass zwischenzeitlich in **Abschn. 3.6**

UStAE aufgenommen worden ist (aus der umfangreichen Literatur hierzu s. nur *Rondorf NWB 15/2013 S. 1076*). Danach ist eine (nicht begünstigte) Restaurationsleistung anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der **Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt**. Andernfalls ist insgesamt von einer (begünstigten) Speisenerlieferung auszugehen. Dienstleistungselemente, die notwendig mit der Vermarktung der Nahrungsmittel verbunden sind, können eine (begünstigte) Speisenerlieferung nicht zu einer (voll zu steuernden) Restaurationsleistung umfunktionieren. Hierzu zählen u. a. die Zubereitung der Speisen (Kochen, Braten usw.), der Transport der Speisen zum Kunden einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie Kühlen oder Warmhalten in besonderen Behältnissen, die Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts, das Verpacken der Speisen und die Beigabe von Einweggeschirr und -besteck, Papierservietten, Senf, Ketchup usw.

Dienstleistungselemente, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind, führen zur Beurteilung der Speisenerlieferung als (voll zu steuernde) Restaurationsleistung. Hierzu gehören u. a.

- die Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur (z. B. von Gasträumen, Garderoben und Kundentoiletten sowie von Tischen, Stühlen und Bänken),
- das Servieren der Speisen und Getränke,
- die Gestellung von Bedienungs-, Koch- und Reinigungspersonal bzw. die Durchführung von Service-, Bedien- oder Spülleistungen beim Kunden,
- die Überlassung von Mobiliar an den Kunden (z. B. von Tischen, Bänken, Stühlen).

Werden Restaurationsleistungen als sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich erbracht (**Beraterklausur 2014**: Bewirtung der Gäste einer Galerieeröffnung durch einen Partyservice), bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, da § 3 Abs. 9a Nr.2 UStG die Abgabe von sonstigen Leistungen aus unternehmerischen Gründen nicht erfasst (näher dazu Kap.IV 2).

5. Einzelne sonstige Leistungen mit besonderen Fragestellungen

Im Folgenden soll es darum gehen, einzelnen sonstigen Leistungen, die unter Klausurgesichtspunkten über die Frage ihres Leistungsorts hinaus besondere Problemstellungen aufwerfen, besondere Aufmerksamkeit zukommen zu lassen. Solche besondere Aufmerksamkeit verdienen u.a. die Vermittlungsleistungen.

a) Vermittlungsleistungen

Vermittlungsleistungen sind dadurch charakterisiert, dass derjenige, der sie erbringt, fremde Angelegenheiten wahrnimmt, dabei aber anders als etwa der Spediteur oder der Kommissionär bei der Einkaufs- oder Verkaufskommission nicht im eigenen Namen tätig wird. Soweit der Vermittler in den Verkauf von Produkten eingeschaltet ist, schließt der Vermittler über die Produkte, die es an den Mann zu bringen gilt, entweder sogleich Verträge im Namen des Produkthanbieters (Auftraggeber des Vermittlers) ab oder er beschränkt sich darauf, einem Vertragsabschluss zwischen dem Produkthanbieter und dem potentiellen Kunden den Weg zu ebnet, indem er die beiden an den Verhandlungstisch bringt. In beiden Fällen ist der Vermittler selbst darauf beschränkt, eine Vermittlungsleistung an seinen Auftraggeber, den Produkthanbieter, zu erbringen. Nicht etwa wird der Vermittler selbst Vertragspartner

des Kunden, der an den Produkten interessiert ist, für die der Vermittler Kunden zu gewinnen hat. Entsprechendes gilt, wenn nicht der Produkthanbieter, sondern der Interessent an einem bestimmten Produkt einen Vermittler einschaltet (vgl. dazu Beispiel 21). Der Vermittler ist darauf beschränkt, eine Vermittlungsleistung an seinen Auftraggeber zu erbringen. Als klassisches Beispiel für einen Kaufmannstyp, der Vermittlungsleistungen erbringt, steht die in §84 HGB näher charakterisierte Berufsgruppe der **Handelsvertreter**. Daneben sind auch **Handelsmakler** von Berufs wegen damit befasst, Vermittlungsleistungen zu erbringen. Soweit „gewöhnliche“ Unternehmer Umsätze vermitteln, bedarf es ggf. besonderer Prüfung, inwieweit sie bei diesen Aktivitäten »im Rahmen ihres Unternehmens« agieren; regelmäßig wird es sich bei ihnen um ein Hilfsgeschäft handeln.

Wie die zuvor erörterten sonstigen Leistungen haben auch Vermittlungsleistungen eine **spezielle Bestimmung zum Leistungsort** erhalten. Diese findet sich in **§ 3a Abs.3 Nr.4 UStG**. Sie folgt dem Muster, das die bereits erörterten sonstigen Leistungen in § 3a Abs.3 Nr.3a und 3c UStG kennzeichnet. Die besondere Bestimmung für den Leistungsort von Vermittlungsleistungen findet nur Anwendung, wenn die Vermittlungsleistung „... an einen Empfänger (erbracht wird), der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer erteilt worden ist“. Nur dann, wenn der **Abnehmer** der Vermittlungsleistung eine **Privatperson** ist, oder ein Unternehmer, der die Vermittlungsleistung für seinen außerunternehmerischen Bereich bezieht, greift die Sonderregelung. Dann bestimmt sich der Leistungsort der Vermittlungsleistung - mit Ausnahme der schon erörterten Vermittlung von Grundstücken, dazu Beispiel 17 - nach **§ 3 Abs.3 Nr.4 UStG** grundsätzlich in **Abhängigkeit zum Leistungsort der vermittelten Leistung**, dem Hauptumsatz. Dies lässt es bei Klausuren geboten erscheinen, bei Vermittlungsleistungen **gegenüber Privatpersonen zunächst den vermittelten Hauptumsatz zu beurteilen** und sich erst dann der Vermittlungsleistung zuzuwenden.

Bei **Vermittlungsleistungen an Unternehmer** für unternehmerische Zwecke oder an gleichgestellte juristische Personen bestimmt sich der Ort der Vermittlungsleistungen hingegen nach der allgemeinen Regelung in **§ 3a Abs. 2 UStG**. Sieht man von Vermittlungsleistungen in Bezug auf Grundstücksumsätze ab, kommt es bei Vermittlungsleistungen gegenüber Unternehmern (oder ihnen gleichgestellte juristische Personen) also nur auf die **Ansässigkeit des empfangenden Unternehmers** an.

Soweit der Leistungsort einer **Vermittlungsleistung** danach im Inland liegt, ist stets **sorgfältig zu prüfen**, ob die Vermittlungsleistung nicht möglicherweise **steuerbefreit** ist. Dies kommt insbesondere bei der Vermittlung von Leistungen in Betracht, deren Verbrauch vermutlich im Drittland stattfindet (vgl. dazu **§ 4 Nr. 5 a-d UStG**).

Beispiel 20: Vermittlungsleistungen bei grenzüberschreitenden Lieferungen

Der in Basel ansässige selbständige **Handelsvertreter H** ist für eine in Freiburg ansässige F-OHG tätig. Er vermittelt Lieferungen der F-OHG an Unternehmer in der Schweiz und in Österreich. (H erteilt hierüber ordnungsgemäße Rechnungen, die für den Monat 05/02 Provisionseinkünfte i.H.v. 3.000 € für die vermittelten Lieferungen der F-OHG nach Österreich sowie 1.000 € für die vermittelten Lieferungen in die Schweiz ausweisen.

Lösung: Die von H vermittelten Umsätze, also die Lieferungen der F-OHG an ihre Abnehmer in der

Schweiz und Österreich, haben nach § 3 Abs.6 S.1 UStG ihren Lieferort in Freiburg. Sie sind damit steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG (aber steuerbefreit als Ausfuhr bzw. innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr.1 Buchst.a bzw. § 4 Nr.1 Buchst.b UStG). Die Vermittlungsleistungen des H, deren Leistungsempfänger die in Freiburg ansässige F -OHG ist, haben ihren Leistungsort nach §3a Abs. 2 UStG ebenfalls in Freiburg. Diese sind damit ebenfalls im Inland steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG. Hinsichtlich der steuerpflichtigen Vermittlungsleistungen des H bezüglich der innergemeinschaftlichen Lieferungen der F-OHG nach Österreich ist nach §13b Abs.2 Nr.1, Abs.5 S.1 UStG die F-OHG als Leistungsempfänger Schuldner der ausgelösten USt i.H.v. 570 €. Von daher hat H auch insoweit zu Recht keine USt ausgewiesen (vgl. §14a Abs.5 S.1 UStG). Die F-OHG kann die von ihr geschuldete USt trotz des fehlenden USt- Ausweises in der Rechnung nach §15 Abs.1 Nr.4 UStG als VSt wieder abziehen. (Der Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach §15 Abs.2 Nr.1 UStG wird durch §15 Abs.3 Nr.1a UStG wieder aufgehoben). Soweit sich die Vermittlungsleistungen auf die Ausfuhrlieferungen in die Schweiz beziehen, sind sie allerdings wie die Ausfuhrlieferung selbst steuerbefreit, und zwar nach **§ 4 Nr.5 Buchst.a UStG**, so dass insoweit auch keine Steuerschuldnerschaft der OHG nach §13b Abs.1 , Abs.5 S.1 UStG ausgelöst sein kann!

Bezieht ein Unternehmer eine Vermittlungsleistung für sein Unternehmen, ist es für die Bestimmung des Leistungsortes unerheblich, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vermittelt wird. Da Vermittlungsleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich regelmäßig der Ortsbestimmung des § 3a Abs. 2 UStG unterfallen, ist insoweit nur der Ort des Unternehmenssitzes des Empfängers von Bedeutung. Insoweit bedarf allerdings besonderer Beachtung, wer Auftraggeber und damit Leistungsempfänger der Vermittlungsleistung ist.

Beispiel 21: Erfolgreiche Lizenzvermittlung

Fabrikant F mit Sitz in Ohio schaltet den **Handelsmakler H** ein, um eine Lizenz bezüglich eines Patentes des Hamburger Unternehmers U zu erhalten. Die Vermittlungsbemühungen des H sind erfolgreich. U gewährt dem F die gewünschte Lizenz.

Abwandlung: Unternehmer U hat wegen der Vergabe von Lizenzen den H eingeschaltet, und es kommt dank der Vermittlungsbemühungen des H zu einem Vertrag zwischen U und F hinsichtlich der Lizenzgewährung.

Lösung: Indem U dem F eine Lizenz hinsichtlich seines Patents gewährt, erbringt er eine sonstige Leistung. Bei der Lizenzgewährung handelt es sich um eine sog. Katalogleistung nach § 3a Abs. 4 UStG (hier § 3a Abs. 4 S.1 Nr.1UStG). Katalogleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich unterliegen ebenfalls der Grundregel zum Leistungsort in § 3a Abs. 2 UStG (näher unter D II 5c). Leistungsort ist damit der Ansässigkeitsort des die Leistung empfangenden Fabrikanten F in Ohio. Die Lizenzgewährung ist damit nicht steuerbar nach § 1 Abs.1 Nr.1 UStG. Entsprechendes gilt für die Vermittlungsleistung des H. H vermittelt eine sonstige Leistung an einen Unternehmer. Vermittlungsleistungen an Unternehmer unterfallen ebenfalls der Grundregel des § 3a Abs.2 UStG. Da auch der Empfänger der Vermittlungsleistung der in Ohio ansässige Fabrikant F ist, ist auch die Vermittlungsleistung nicht steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG. Wenn - wie in der Abwandlung - **U** wegen der Vergabe von Lizenzen den H einschaltet, bleibt es für die Lizenzgewährung bei den vorgestellten Ergebnissen. Die

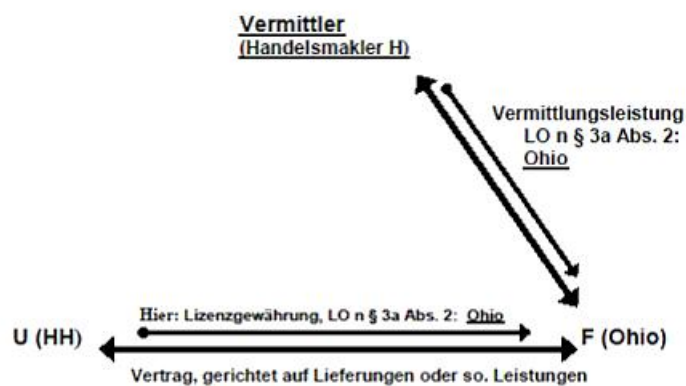
Lizenzgewährung ist nicht steuerbar nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG. Aber: Da nunmehr U als Auftraggeber der Vermittlungsleistung im Inland ansässig ist, ergibt sich nach § 3a Abs.2 UStG als Leistungsort der Sitz des Unternehmens des U In Hamburg. Die Vermittlungsleistung ist damit anders als der vermittelte Umsatz im Inland nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG steuerbar. Die nach § 1 Abs.1 Nr.1 UStG steuerbare Vermittlungsleistung des H an U ist dann aber steuerbefreit nach **§ 4 Nr.5 Buchst. c UStG**.

Während bei Vermittlungsleistungen gegenüber Unternehmern nur deren Sitz für die Ortsbestimmung entscheidend ist, gilt etwas Anderes bei Vermittlungsleistungen gegenüber Privatpersonen. Da sich ihnen gegenüber der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG in Abhängigkeit zum Ort des vermittelten Umsatzes bestimmt, ist hier durchaus von Bedeutung, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vermittelt wird, da - je nachdem, ob man es mit einer Lieferung oder einer sonstige Leistung zu tun hat - unterschiedliche Regelungen zur Ortsbestimmung Anwendung finden.

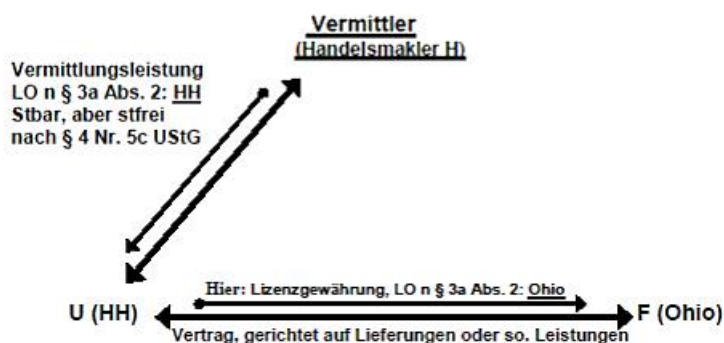
Hinweis: Sind **mehr als zwei Unternehmer** beteiligt, ist es durchweg sinnvoll, sich eine kleine **Skizze** zu **fertigen**, die offen legt, wer mit wem vertragliche Beziehungen unterhält, und welcher Art die Leistungen sind, die in Erfüllung des jeweiligen Vertrages erbracht werden.

Skizzen zu Vermittlungsleistungen am Beispiel 21

Skizze, wenn der Produktinteressent (= F)
Vermittler einschaltet (wie im Grundfall Bsp. 21):



Skizze, wenn Produktvertreiber (= U)
Vermittler einschaltet (wie in der Abwandlung des Bsp. 21):



b) Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende Umsätze

ba) Personenbeförderung

Werden Personen befördert, so haben diese Beförderungsleistungen nach der Grundregel des §3b Abs.1 S.1 UStG - ganz im Sinne einer Verbrauchsteuer - ihren Leistungsort dort, wo die Leistung bewirkt (verbraucht) wird - also über die ganze Strecke. Erstreckt sich diese nicht nur auf das Inland, handelt es sich also um eine sog. grenzüberschreitende Beförderungsleistung nach § 3b Abs.1 S.2 UStG, so ist solche Beförderungsleistung folgerichtig in einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Inlandsanteil und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen, der seinen Leistungsort im Ausland hat . Soweit die Personenbeförderung danach steuerbar ist, weil sie jedenfalls teilweise im Inland erfolgt, ist sie regelmäßig auch steuerpflichtig. Zu beachten bleibt, dass die Beförderung von Personen unter den Voraussetzungen des **§ 12 Abs. 2 Nr.10 UStG** dem ermäßigten Steuersatz unterliegen kann - **abgefragt in der Beraterklausur 2010 am Beispiel eines Skiliftbetreibers!**

bb) Güterbeförderung

Problematischer ist die Bestimmung des Leistungsortes, wenn es sich um eine **Güterbeförderung** handelt. Für diese gilt es zunächst zu klären, wer als Auftraggeber Leistungsempfänger der Güterbeförderung ist. Handelt es sich hierbei um einen Unternehmer, der die Beförderungsleistung **für** seine **unternehmerische Betätigung** bezieht oder eine gleichgestellte juristische Person, bestimmt sich der Leistungsort wiederum nach der **Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG**. Leistungsort ist also dort, wo der Auftraggeber der Beförderungsleistung ansässig ist. Unerheblich ist, ob die Beförderungsleistung zwischen Inland und Drittland erfolgt, oder ob es sich um eine sog. innergemeinschaftliche Güterbeförderung handelt, die nach § 3b Abs.3 S.1 UStG dadurch gekennzeichnet ist, dass sie in dem Gebiet von zwei verschiedenen Mitgliedstaaten beginnt und endet.

Eine Besonderheit gilt nach § 3a Abs. 8 UStG nur für den Fall, dass die Güterbeförderung ausschließlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird. Dann gilt sie als im Drittlandsgebiet ausgeführt, ist also auch bei einem inländischen Unternehmer als Auftraggeber im Inland nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Sind **Privatpersonen Auftraggeber der Güterbeförderungsleistung** ist hingegen danach zu unterscheiden, ob sich die Güterbeförderung auf eine Warenbewegung zwischen Inland und Drittland (oder umgekehrt) bezieht, oder ob man es mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung zu tun hat. Im ersten Fall folgt die Beurteilung jenen Regelungen, die für Personenbeförderungen generell gelten (vgl. § 3b Abs.1 S.3 UStG). Eine grenzüberschreitende Güterbeförderung zwischen Inland und Drittland (oder umgekehrt) ist also nach §3b Abs.1 S.2 UStG in einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Inlandsanteil und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen, der seinen Leistungsort im Ausland hat. Eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung gegenüber Privatpersonen hat nach § 3b Abs.3 UStG ihren Leistungsort hingegen in dem Mitgliedstaat, in dem die Güterbeförderung beginnt. **In Klausuren dominieren freilich eindeutig Unternehmer als Auftraggeber von Beförderungsleistungen** (vgl. aus jüngster Zeit die **Beraterklausuren 2014** mit der Spedition "Haarms" aus den NL sowie die **Beraterklausur 2015** mit der Spedition Klammer aus Österreich, jeweils mit deutschem Auftraggeber und damit § 13b UStG).

Beispiel 22: Beförderungsleistungen an Unternehmer

Der in Rotterdam ansässige Frachtführer F hat von dem in Hamburg ansässigen Maschinenhersteller M den Auftrag erhalten, für ihn einen Transport von Blechen von Rotterdam

nach Hamburg auszuführen. Nach Durchführung des Transports berechnet F dem M hierfür 3.500 €.

Abwandlung: Der Frachtführer F ist in Bern ansässig und der Transportauftrag geht dahin, Bleche von Zürich (Schweiz) nach Hamburg zu schaffen.

Lösung: Frachtführer F erbringt an M als sonstige Leistung nach §3 Abs.9 UStG eine innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung. Deren Leistungsort ist nach der Grundregel des §3a Abs.2 S.1 UStG in Hamburg, dort, wo der M als Auftraggeber und Leistungsempfänger der Beförderungsleistung ansässig ist. Die Leistung des F an M ist damit im Inland nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG steuerbar. Bei diesem Ergebnis bleibt es auch, wenn es sich - wie in der Abwandlung - nicht um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung handelt, sondern der Transport von Zürich nach Hamburg führt. Der Transportweg wie auch die Nationalität des Leistenden ist für die Frage, in welchem Land die Beförderungsleistung ihren Leistungsort hat, ohne Bedeutung. Bedeutsam ist hierfür allein die Ansässigkeit des empfangenden Unternehmers. Relevant kann der Transportweg allerdings werden, wenn es um die Frage einer möglichen Steuerbefreiung geht. Soweit es sich um **innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen** handelt, sind diese stets **in dem Land, in dem** sie ihren **Leistungsort** haben, nicht nur **steuerbar**, sondern auch **steuerpflichtig**. Für den niederländischen Frachtführer bedeutet dies allerdings wiederum nicht, dass er hier in der BRD auch umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen zu erfüllen hätte. Die durch den Umsatz ausgelöste USt von 665 € schuldet nach **§13b Abs. 1 i. V.m. §13b Abs. 5 S. 1 UStG** der Maschinenhersteller M. Etwas anderes gilt jedoch für die Abwandlung mit einer Güterbeförderungsleistung zwischen Zürich und Hamburg. **Güterbeförderungsleistungen zwischen Drittland und Inland** (und umgekehrt) sind, soweit sie sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen, **regelmäßig steuerbefreit** nach **§ 4 Nr. 3a Buchst. bb UStG** oder - soweit sie sich auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen - steuerbefreit nach **§ 4 Nr. 3a Buchst. aa UStG**. Bei diesen Güterbeförderungen kann sich regelmäßig die Frage einer Steuerschuldnerschaft also gar nicht stellen (vgl. Sie dazu auch noch einmal die parallele Lösung für Vermittlungsleistungen in Bsp. 21, die sich auf Innergemeinschaftliche Lieferungen sowie alternativ auf Ausfuhren beziehen).

Zusätzliche Probleme können die Güterbeförderungsleistungen an Unternehmer und ihnen gleichgestellte juristische Personen aufwerfen, wenn in die Durchführung von Transporten noch **Spediteure** (dazu §§ 453 ff HGB) **eingeschaltet** sind. Deren Mitwirken führt nämlich regelmäßig dazu, dass § 3 Abs.11 UStG zur Anwendung gelangt - jene Norm also, die üblicherweise als Sonderregelung zur **Dienstleistungskommission** firmiert. Ähnlich wie ein Kommissionär, der bei der Einkaufskommission in eigenem Namen für fremde (des Kommittenten) Rechnung Waren einkauft, agiert regelmäßig auch ein Spediteur. Auch er besorgt - dabei durchweg in eigenem Namen handelnd (vgl. § 454 Abs. 3 HGB) - für Rechnung seines Auftraggebers Leistungen. Nur handelt es sich bei den von ihm besorgten Leistungen nicht um Waren (und damit Lieferungen), sondern Beförderungsleistungen (und damit sonstige Leistungen). Damit ist der Weg frei für **§ 3 Abs.11 UStG**. Danach wird der Spediteur als »Unternehmer, (der) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet (ist)«, so behandelt, als ob die besorgte Beförderungsleistung »an ihn und von ihm erbracht (wird)«. **Nach § 3 Abs. 11 UStG wird also eine**

Leistungskette fingiert. Der Frachtführer erbringt eine Beförderungsleistung an den Spediteur, der Spediteur führt eine Beförderungsleistung an seinen Auftraggeber aus. Zu beachten bleibt, dass ungeachtet der Fiktion zweier vom Inhalt her gleicher Leistungen jede für sich nach den allgemeinen Regeln des USt-Rechts zu beurteilen ist. Spielen persönliche Merkmale wie Ansässigkeit der Beteiligten, Status als Unternehmer oder Privatperson eine Rolle, bleibt es hierbei auch im Rahmen der sog. Dienstleistungskommission (s. dazu auch die Beispiele in A 3.15 Abs. 6 UStAE).

Beispiel 23: Beförderungsleistungen (1. Abwandlung)

Der in Hamburg ansässige Maschinenhersteller M hat den Hamburger Spediteur S damit betraut, für den Transport der Bleche von Rotterdam nach Hamburg zu sorgen. S überträgt die Ausführung des Transports dem in Rotterdam ansässigen Frachtführer F.

Beispiel 24 : Beförderungsleistungen (2. Abwandlung)

Wie zuvor, aber der Spediteur ist in Amsterdam ansässig.

Lösung: Sowohl für die Beförderungsleistung des F an S als auch für die (fiktive) Beförderungsleistung des S an M bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs.2 UStG danach, wo der jeweilige Leistungsempfänger ansässig ist. Da im Beispiel 23 sowohl S als Leistungsempfänger der Beförderungsleistung des F wie auch M als Leistungsempfänger der fiktiven Beförderungsleistung des S in Hamburg ansässig sind, sind sowohl die Beförderungsleistung des F an S als auch die des S an M im Inland steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und steuerpflichtig. Bei diesem Ergebnis bleibt es aber nicht, wenn - wie in Fall 24 - die beteiligten Leistungsempfänger, hier also die beiden Leistungsempfänger M und S, in unterschiedlichen Staaten ansässig sind. Dann führt die Leistungsortbestimmung nach § 3a Abs. 2 S. 1 UStG dazu, dass die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der Beförderungsleistung des F an S sich nicht mit der des S an M deckt. Ist S in Amsterdam ansässig, ist der Leistungsort der Beförderungsleistung des F an ihn in den Niederlanden, während Leistungsort der (fiktiven) Beförderungsleistung des S an M in Hamburg ist. Dort ist diese (fiktive) Beförderungsleistung steuerbar und steuerpflichtig und löst für M eine Steuerschuldnerschaft nach §13b Abs. 1 i. V.m. § 13b Abs.5 S.1 UStG aus.

c) Katalogleistungen in § 3a Abs. 4 UStG

Auch für die in §3a Abs.4 UStG aufgeführten sonstigen Leistungen, **sog. Katalogleistungen**, greift die grundlegende Unterscheidung zwischen Leistungsbezügen von Unternehmern für deren Unternehmen (bzw. ihnen gleichgestellte juristische Personen) und Privatpersonen als Auftraggeber. Werden die in § 3a Abs.4 UStG erfassten **Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen** erbracht, gelangt die Grundregel des **§ 3a Abs.2 UStG** zur Anwendung. Der **Sitzort des Leistungsempfängers bestimmt den Leistungsort**. Nach § 3a Abs.4 S.1 UStG kann der Sitz bzw. Wohnsitz aber auch entscheidend sein, wenn es sich bei dem Auftraggeber um eine **Privatperson** handelt. Bedeutsam wird der Sitz aber insoweit nur, sofern die Privatperson im **Drittlandsgebiet** ansässig ist.

Nicht erfasst von § 3a Abs.4 S.1 UStG ist hingegen eine **im Gemeinschaftsgebiet ansässige Privatperson als Auftraggeber** einer der in § 3a Abs.4 S. 2 UStG bezeichneten Leistungen. Dann findet **§ 3a Abs.1 UStG** Anwendung. Leistungsort ist also **Sitzort des leistenden Unternehmers**. In den in § 3a Abs. 4 S. 2 UStG

aufgeführten Leistungen, die eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige Privatperson als Auftraggeber haben, findet § 3a Abs. 1 UStG seinen Hauptanwendungsbereich. Die wenigen Sachverhalte, die ansonsten von § 3a Abs. 1 UStG erfasst werden, finden sich in A 3a.1 Abs. 4 UStAE aufgelistet. In Klausuren dominieren aus dem Katalog des § 3a Abs. 4 UStG neben **Beratungsleistungen** nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG (dazu sogleich Beispiel 25) **Datenverarbeitungsleistungen** (a.a.O. Nr.5) sowie insbesondere die **Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände** - mit Ausnahme von Beförderungsmitteln! - in § 3a Abs. 4 Nr. 10 UStG (**zuletzt in der Beraterklausur 2010**).

Beispiel 25: Beratungsleistungen und ihr Leistungsort

Rechtsanwalt R, der seine Praxis in Hamburg betreibt, führt folgende Leistungen aus:

- Beratung eines Schweizer/Niederländischen Unternehmers in Fragen des deutschen Wettbewerbsrechts;
- Vertretung einer in der Schweiz/den Niederlanden ansässigen Privatperson in einer Erbschaftsangelegenheit.

Lösung: Die Beratungsleistung des Anwalts ist von §3a Abs.4 S.2 Nr.3 UStG erfasst. Ihr Ort bestimmt sich folglich nach §3a Abs.4 UStG in Abhängigkeit vom Abnehmerstatus und - sofern Privatperson - vom Sitz des Empfängers. Für die angebotenen Alternativen ergeben sich die folgenden Leistungsorte: Bei der Beratung in Fragen des deutschen Wettbewerbsrechts ist wegen des Unternehmerstatus des jeweiligen Empfängers der Leistungsort nach §3a Abs.2 S. 1 UStG in der Schweiz bzw. alternativ in den Niederlanden. Es kann davon ausgegangen werden, dass die Beratung in Fragen deutschen Wettbewerbsrechts für unternehmerische Zwecke erfolgt ist. Bei der Vertretung der Privatperson in Erbschaftsangelegenheiten ist der Leistungsort nach §3a Abs.4 S.1 UStG in der Schweiz bzw. in der Alternative - Privatperson mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet als Leistungsempfänger - nach §3a Abs.1 UStG in Hamburg und damit im Inland.

Neben dem soeben erörterten Sachverhalt - sonstige Leistungen i.S.d. § 3a Abs.4 S. 2 UStG, die eine im Gemeinschaftsgebiet ansässige Privatperson in Auftrag gibt - erfasst der Auffangtatbestand des § 3a Abs.1 UStG nur noch wenige weitere Sachverhalte, bei denen sich der Leistungsort nach der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers bestimmt. Nachdem für die langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln zum 30.06.2013 durch § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG das Empfängerortsprinzip eingeführt wurde (dazu oben unter D II 4b), sind dies Reiseleistungen nach § 25 Abs.1 UStG, Leistungen der Vermögensverwalter und Testamentsvollstrecker sowie Leistungen der Notare, soweit sie nicht im unmittelbaren Zusammenhang mit Grundstücksgeschäften stehen (s. dazu auch die Auflistung in A 3a.1 Abs. 4 UStAE).

d) Besonderheiten bei elektronisch erbrachten Dienstleistungen (bis 31.12.2014)

Bis zum 31.12.2014 kannte das UStG für die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen eine Sonderregelung zum Leistungsort nur für den Fall, dass der **Anbieter** seinen **Sitz im Drittland** hatte. Erbrachten Drittlandsanbieter solche Leistungen, zu denen u.a. das Bereitstellen von Software und deren Aktualisierung, von Bildern, Texten und Datenbanken gehört (näher dazu A 3a.12 UStAE), an Privatpersonen mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet, sollten diese Leistungen wie bei Unternehmern als Leistungsempfängern (dann § 3a Abs. 2 UStG) am Wohnsitz oder Sitz des Empfängers im

Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sein, Dies sah der zum 01.07.2003 eingefügte § 3a Abs. 5 UStG in seiner bis zum 31.12.2014 geltenden Fassung vor. Die Besteuerung elektronischer Dienstleistungen durch Drittlandsanbieter unterliegt also schon seit dem 1.7.2003 uneingeschränkt dem **Empfängerortsprinzip**.

Beispiel 26: Software-Programm

Eine **Bank B (Privatperson P)** mit Sitz in Hamburg lässt sich von einem Anbieter T mit Sitz in Texas (USA) ein Software-Programm elektronisch überspielen. Das Entgelt hierfür beträgt 10.000 €.

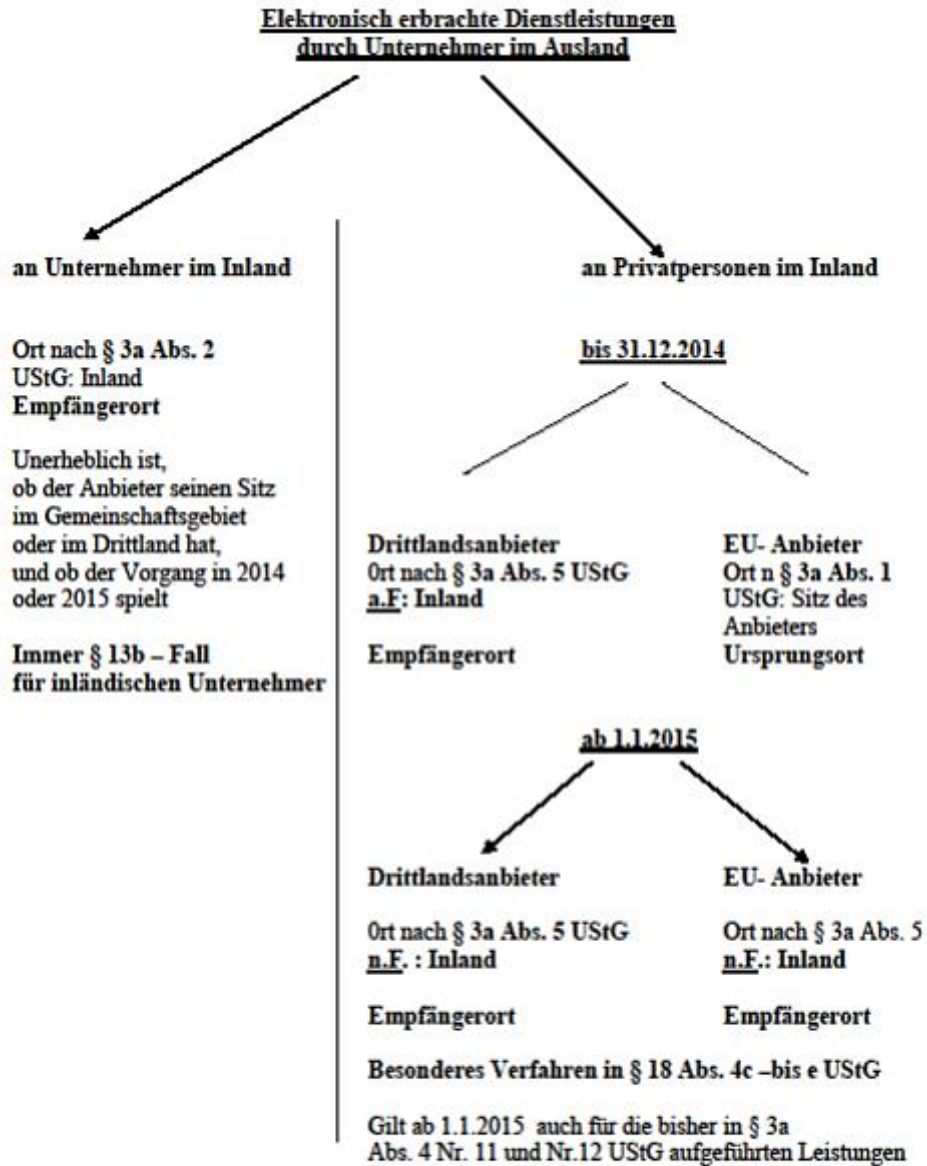
Lösung: Gem. § 3a Abs.2 S.1 UStG liegt der Ort der elektronischen Dienstleistung in Hamburg. Da die Bank B Unternehmer und T ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist, geht die Steuerschuld für diesen Umsatz gem. §13b Abs.2 Nr.1 UStG i.V.m. §13b Abs.5 S.1 UStG auf B über. T hat mit dem deutschen Fiskus wegen dieses Umsatzes somit nichts zu tun. B schuldet die Steuer i.H.v. 1.900 €. Unterstellt, die Bank B tätigt ausschließlich vorsteuerschädliche Umsätze nach §4 Nr.8a -g UStG, bilden die 1.900 € aus diesem Geschäft vollständig Steueraufkommen im Bestimmungsland BRD (da dann ein Vorsteuerabzug der Bank nach §15 Abs.1 Nr.4 UStG an §15 Abs.2 Nr.1 UStG scheitern muss). Lädt sich im Beispiel 26 statt der Bank eine Privatperson das Software-Programm herunter, ist der Leistungsort nach § 3a Abs. 5 UStG ebenfalls in Hamburg.

Insoweit besteht also schon seit dem 1.07.2003 **kein Unterschied zum Leistungsort bei unternehmerisch tätigen Leistungsempfängern**. Da für Nichtunternehmer als Leistungsempfänger die Steuerschuldverlagerung gem. §13b UStG jedoch nicht zur Anwendung kommt, hätten sich **Unternehmer mit Sitz im Drittlandsgebiet** wegen solcher Umsätze aber an sich in all den Mitgliedstaaten umsatzsteuerlich erfassen zu lassen, in denen ihre privaten Abnehmer ansässig sind. Für diese steuerliche Erfassung sieht **§18 Abs. 4c UStG** seit dem 1.7.2003 eine Wahlmöglichkeit vor. Der Drittlandsunternehmer muss nicht in jedem EU-Mitgliedstaat, in dem er gem. § 3a Abs.5 UStG steuerbare elektronische Umsätze an private Abnehmer erbringt, seine Umsätze erklären. Er darf vielmehr alle seine im Gemeinschaftsgebiet gem. §3a Abs.5 UStG erbrachten Umsätze durch eine elektronisch abzugebende Steuererklärung in einem EU- Land seiner Wahl versteuern (zum Verfahren s. näher A 3a.16 Abs. 8 und A 18.7a UStAE).

e) **Ab 1.01.2015: Empfängerortsprinzip auch für Telekommunikations- und Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen**

Während das Empfängerortsprinzip bei Privatpersonen mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet bis zum 31.12.2014 nur zur Anwendung gelangte, wenn ein Drittlandsunternehmer Dienstleistungen auf elektronischem Weg erbrachte, ist diese **Beschränkung auf Drittlandsunternehmer zum 1.01.2015 entfallen**. Seither bestimmt sich der Leistungsort insoweit unabhängig bei von der Ansässigkeit des leistenden Unternehmers. Das **Empfängerortsprinzip gegenüber Privatpersonen** findet also **auch** dann Anwendung, **wenn der leistende Unternehmer im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist** (bisher gelangte in diesen Fällen § 3a Abs. 1 UStG zur Anwendung). Darüber hinaus hat es **zum 1.1.2015 eine gegenständliche Erweiterung des § 3 a Abs. 5 UStG** gegeben: Nicht mehr nur die auf elektronischem Weg erbrachten Dienstleistungen sollen ihren Leistungsort stets dort haben, wo die Empfänger ansässig sind, sondern auch **sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen**. Auch diese Leistungen sind stets dort zu erfassen, wo die Empfänger ihren Sitz haben. Auch insoweit bleibt es fortan ohne Bedeutung, wo die leistenden Unternehmer ansässig sind. Rechtstechnisch hat man dies erreicht, in dem man zum 1.01.2015 in § 3a Abs. 4 UStG die Nr.11-13 aufgehoben und die dort bezeichneten Leistungen zum Gegenstand der Neufassung des § 3a Abs. 5 UStG gemacht hat (das BMF hat die neue Fassung des § 3a Abs. 5 UStG mit Schreiben vom 18.12.2014 eingehend erläutert und die dortigen Ausführungen in 3a.9a UStAE aufgenommen).

Unternehmer mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet, die die in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG geschilderten Leistungen an den in § 3a Abs. 5 S.1 UStG genannten Personenkreis erbringen (also an Leistungsempfänger, die nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallen), müssten sich ab 1.01.2015 also grundsätzlich in jedem einzelnen Land, in dem ihre Leistungsempfänger ansässig sind, umsatzsteuerlich registrieren lassen und dort ihre jeweiligen Umsätze erklären. Um Unternehmer davor zu bewahren, hat die Mehrwertsteuersystemrichtlinie für diese Sachverhalte ein neues Besteuerungsverfahren eingeführt. Danach können betroffene Unternehmer von der Möglichkeit Gebrauch machen können, alle genannten Umsätze an Nichtunternehmer in anderen EU- Mitgliedstaaten nur in dem EU-Mitgliedstaat umsatzsteuerlich zu erklären, in dem sie ansässig sind. Unabhängig davon, ob die Unternehmer diese Leistungen in einem oder mehreren Mitgliedstaaten erbringen, **können** sie also ihre **Erklärungspflichten und Zahlungen bei einer Stelle im Land ihrer Ansässigkeit erfüllen**. Wählt der Unternehmer diese Variante, muss er vierteljährliche Erklärungen über ein Internetportal bis zum 20. Tag nach Quartalsende an die zuständige nationale Behörde übermitteln. Dies ist in Deutschland das Bundeszentralamt für Steuern. Die Zahlung erfolgt ebenfalls im Ansässigkeitsstaat. Die im Inland zuständige Behörde nimmt dann im Anschluss die notwendige Verteilung auf die einzelnen Staaten vor (zu weiteren Einzelheiten s. A 18. 7b und A 18 h.1 UStAE). Dieses Besteuerungsverfahren firmiert in der Praxis unter dem Begriff **Mini-One-Shop-Stop**. Die folgende Übersicht kann die Veränderungen zum 1.01.2015 veranschaulichen.



- **Zusammenfassendes Ergebnis: Für elektronisch erbrachte Dienstleistungen und sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation sowie Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (bisher in § 3a Abs. 4 UStG aufgeführt) gilt ab 1.01.2015 uneingeschränkt Empfängerortsprinzip**

III. Vorgehen zur Bestimmung des Ortes entgeltlicher sonstiger Leistungen

I. Vorrangige Ortsbestimmungen - unabhängig vom Status des Leistungsempfängers

1. Belegenheitsort für grundstücksbezogene Leistungen, § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG

2. Übergabeort für kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG

Ausnahmen : Kurzfristige (und langfristige) Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer und Nutzung im Inland (§ 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG) —> Leistungsort: **Inland**

Kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, Kraftomnibusses oder eines ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmten Straßenfahrzeugs durch inländischen Unternehmer an Drittlandsunternehmer für dessen Unternehmen und Nutzung im Drittland (§ 3a Abs. 7 UStG) —> Leistungsort: **Drittland**

3. Tätigkeitsort für Eintrittsberechtigung zu kulturellen etc. Veranstaltungen

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a und Nr. 5 UStG

4. Bewirtungsort (Tätigkeitsort) für Restaurationsleistung

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b UStG

Ausnahme: Bewirtung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der EU : Abgangsort (§ 3e UStG)

5. Beförderungstrecke bei Personenbeförderung § 3b Abs. 1 UStG

Liegt keiner der unter I Nr.1- 5 aufgeführten Sachverhalte vor, und ist der **Leistungsempfänger Unternehmer**, der die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder gleichgestellte juristische Person mit USt-IdNr., gelangt zwangsläufig das **Empfängerortsprinzip nach § 3a Abs. 2 UStG** zur Anwendung.

Ausnahme: Es handelt sich um eine in § 3a Abs. 8 UStG aufgeführte Leistung, die im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird —> Leistungsort: **Drittlandsgebiet**

Nur für nichtunternehmerische Leistungsempfänger ist weiter zu prüfen, ob einer der im Folgenden unter II Nr.1 - 8 aufgeführten Sachverhalte vorliegt.

II. Weitere vorrangige Ortsbestimmungen - nur für nichtunternehmerische Leistungsempfänger

1. Tätigkeitsort für kulturelle etc. Leistungen, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG

2. Tätigkeitsort für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung, § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c UStG

3. Tätigkeitsort für selbständige Leistungen wie Beladen, Entladen im Zusammenhang mit

einer Güterbeförderung, § 3b Abs. 2 UStG

4. **Ort des vermittelten Umsatzes für Vermittlungsleistung, § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG**
5. **Empfängerort für langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln, § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG**
Ausnahme: langfristige Vermietung eines Sportbootes : Übergabeort (unter weiteren Voraussetzungen)
6. **Empfängerort für Katalogleistung mit Leistungsempfänger mit Wohnsitz/Sitz im Drittland, § 3a Abs. 4 S.1 UStG**
- 6a. **Seit 1.01.2015: Empfängerort für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (bis 31.12. 2014 war das Empfängerortsprinzip insoweit beschränkt auf Drittlandsunternehmer, die auf elektronischem Weg sonst. Leistungen erbrachten)**
7. **Abgangsort für Innergemeinschaftliche Güterbeförderung, § 3b Abs. 3 UStG**
8. **Beförderungstrecke für Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist, § 3b Abs. 1 UStG**

Nur, wenn **keiner der unter I Nr.1 - 5 sowie II Nr. 1 - 8 aufgeführten Sachverhalte** vorliegt, gelangt **bei nichtunternehmerischen Leistungsempfängern** die nachrangige Generalklausel des § 3a Abs. 1 UStG zur Anwendung, so dass der **Sitzort des leistenden Unternehmers** den Leistungsort bestimmt.

Ausnahmen für Drittlandsunternehmer:

- Katalogdienstleistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 1bis 10 UStG an inländische juristische Person des öffentlichen Rechts und Nutzung im Inland: Leistungsort = Inland (§ 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG)
- TK-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistung und Nutzung im Inland: Leistungsort Inland (§ 3a Abs. 6 Nr. 3 UStG).

IV. Besteuerungsverfahren bei sonstigen Leistungen

Befindet sich der Ort der sonstigen Leistung eines im Inland ansässigen Unternehmers im Ausland, ist diese Leistung nach deutschem Recht nicht steuerbar. In der Rechnung darf demnach keine deutsche USt ausgewiesen werden. Ob eine Umsatzsteuer des Staates auszuweisen ist, in dem der Leistungsort belegen ist, kann nicht pauschal beantwortet werden. Uneingeschränkt richtig ist lediglich die Aussage, dass sich die umsatzsteuerlichen Verpflichtungen regelmäßig nach dem Recht des betroffenen Staates richten. Als Richtschnur kann diese Aussage jedoch wie folgt präzisiert werden:

- Liegt der **Ort** einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung **im übrigen Gemeinschaftsgebiet** und bestimmt sich der **Leistungsort nach der Vorschrift des § 3a Abs. 2 UStG** (Auflistung dieser Umsätze in **A 3a.2 Abs. 16 UStAE**), ist im anderen Mitgliedstaat die Regelung des **§ 13b Abs. 1 UStG i.V.m. §**

13b Abs. 5 S. 1 UStG sinngemäß anzuwenden. D. h. in der Rechnung ist keine Umsatzsteuer auszuweisen (entsprechend § 14a Abs. 5 S. 2 UStG), und die Rechnung hat die Angabe „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ zu enthalten sowie USt-IdNr. des Leistungsempfängers aufzunehmen (vgl. § 14a Abs. 1 S.1, 3 UStG). In diesem Fall ist auch eine **Zusammenfassende Meldung** zu erstellen. §18a Abs. 2 Satz 1 UStG bestimmt, dass der Unternehmer im Inland für seine gem. §3a Abs.2 UStG im EU-Ausland steuerpflichtig erbrachte Dienstleistung bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger diese Leistung ebenfalls in der Zusammenfassenden Meldung erklären muss (Abgabefrist grundsätzlich: bis zum 25. Tag nach Ablauf des Kalendervierteljahres, in dem der Unternehmer Leistungen i.S.d. § 3a Abs.2 UStG ausgeführt hat). Hierzu muss der leistende Unternehmer die Umsatzsteuer- Identifikationsnummer eines jeden einzelnen Leistungsempfängers und die Summe der Bemessungsgrundlagen der an den einzelnen Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistungen angeben (§ 18a Abs. 7 Nr. 3 UStG). Ein Hinweis auf diese Verpflichtungen wird auch in einer Prüfungsklausur nicht ohne Eindruck bleiben.

- Liegt der Ort einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung im übrigen Gemeinschaftsgebiet und bestimmt sich der Leistungsort nicht nach der Vorschrift des **§ 3a Abs. 2 UStG**, kann nicht für jeden Mitgliedstaat davon ausgegangen werden, dass die Regelung des § 13 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S.1 UStG (also der Wechsel der Steuerschuldnerschaft) sinngemäß anzuwenden ist. Dies hängt damit zusammen, dass die MwStSystRL nicht für sämtliche sonstigen Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern den Wechsel der Steuerschuldnerschaft zwingend vorschreibt. Ist nach der dortigen Regelung der Wechsel der Steuerschuldnerschaft vorgesehen, ist zwar in der Rechnung keine Umsatzsteuer auszuweisen und die Rechnung mit dem Zusatz zu versehen „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ zu versehen. In diesem Fall sind aber **keine Angaben in der Zusammenfassenden Meldung** vorzunehmen.
- Liegt der Ort der sonstigen Leistung im Drittland, hilft nur, sich in jedem Fall vorab über die dort geltenden Regelungen zu Steuer-, Rechnungs- und Meldepflichten zu informieren. Dort steuerbare Umsätze, die keinen Wechsel der Steuerschuldnerschaft kennen, führen zwangsläufig dazu, dass sich der inländische Unternehmer im jeweiligen Drittland registrieren lassen muss.

V. Einheitlichkeit der Leistung - Haupt-/Nebenleistung

Enthält die vertraglich geschuldete Leistung sowohl Elemente einer Lieferung als auch einer sonstigen Leistung (oder Elemente unterschiedlicher sonstiger Leistungen), bedarf zunächst der **Klärung, ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Einzelleistungen auszugehen ist**. **Bedeutung** gewinnt dies nicht nur **für die Bestimmung des Orts der Leistung, sondern auch für die Anwendung von Befreiungsvorschriften und des Steuersatzes**. Der in diesem Zusammenhang aufgestellte Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung besagt, dass eine gemischte Tätigkeit, in der sich unterschiedliche Leistungselemente bündeln, als **eine Leistung** zu betrachten ist, **wenn entweder**

- mehrere Einzelleistungen im Verhältnis von **Haupt- und Nebenleistung** zueinander stehen, bei denen die Nebenleistung dann das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt, oder

- mehrere Handlungen oder Einzelleistungen für den Kunden so eng miteinander verbunden sind, dass sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine einzige **untrennbare Gesamtleistung** bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre.

1. Haupt - und Nebenleistung

Nach der jüngeren Rspr. des BFH ist eine Leistung dann als unselbständige Nebenleistung anzusehen, »... wenn sie für die Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung ... unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen«. Ob dies der Fall ist, will der BFH - und ihm insoweit folgend auch das BMF - im Wege einer **Gesamtbetrachtung aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers** bestimmen (vgl. A 3.10 Abs. 1 UStAE). Für problematische Sachverhalte ist damit kaum einmal eine zuverlässige Prognose der zu erwartenden richterlichen Entscheidung. Letztlich kann es bei der Beurteilung von Problemfällen denn auch kein richtig oder falsch geben. Um die gängige Auffassung zu Alltagsfällen sollte man dennoch wissen. So zählen zu den »Paradebeispielen« für eine unselbständige Nebenleistung etwa der **Transport und die Verpackung** eines Liefergegenstands. Daraus folgt dann für die Lieferung von Lebensmitteln, dass auch eine besonders berechnete Verpackung dem ermäßigten Steuersatz von 7% unterliegt. Unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Vermietung von Wohnraum bildet regelmäßig auch der **mitvermietete Abstellplatz für das Fahrzeug des Mieters**. Mag hierüber auch ein gesonderter Vertrag zwischen Vermieter und Mieter geschlossen sein, so bleibt diese ansonsten nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtige Vermietung eines Abstellplatzes für Fahrzeuge also steuerfrei (A 4.12.2 Abs. 3 S. 4 UStAE). Beim **Factoring**, dessen wirtschaftlicher Gehalt im steuerpflichtigen Einzug von Forderungen besteht, stellt sich eine damit einhergehende **Kreditgewährung regelmäßig ebenfalls als unselbständige Nebenleistung** dar. Die Folge: Für diese Kreditgewährung gelangt die Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 8a UStG nicht zur Anwendung (vgl. A 2.4 Abs. 4 S. 4 UStAE). **Beim Kauf unter EV** ist die Kreditgewährung hingegen als gesonderte - nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreie - Darlehensgewährung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung vorliegt. Dazu müssen die aufzuwendenden Entgelte für die Lieferung und die Kreditgewährung gesondert vereinbart und abgerechnet werden und in der Vereinbarung über die Kreditgewährung der Jahreszins angegeben werden (vgl. A 3.11 Abs. 2 UStAE). Deshalb hat man es im obigen Beispiel 9 neben der steuerpflichtigen Lieferung noch mit einer ebenfalls nach §1 Abs.1 Nr.1 UStG steuerbaren, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreien Kreditgewährung zu tun, bei der sich das Entgelt auf 170 € beläuft. Wird den geschilderten Anforderungen an eine selbständig zu beurteilende Kreditgewährung nicht entsprochen, bildet diese eine unselbständige Nebenleistung. Es liegt nur eine steuerpflichtige Lieferung vor, bei der für die Ermittlung der BMG dieser steuerpflichtigen Lieferung vom Gesamtaufwand des Leistungsempfängers auszugehen ist, zu dem dann auch die Kreditzinsen zählen. Und schließlich: Bei der **Verpflegung von Hotelgästen** handelt es sich um eine **unselbständige Nebenleistung zur Übernachtung**, die als Teil der Hauptleistung gem. § 3 a Abs. 3 Nr.1a UStG am Belegenheitsort des Hotels steuerbar ist (**aber Aufteilungsgebot** hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG, dazu unter 3.).

2. Untrennbare Gesamtleistung

In den Fällen einer untrennbaren Gesamtleistung setzt sich die einheitliche Leistung aus

unterschiedlichen Einzelleistungen zusammen. Die Einzelleistungen sind aber - anders als bei Haupt- und Nebenleistung - untrennbar, nämlich so aufeinander abgestimmt, dass sie aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers ihre Selbständigkeit verlieren und wirtschaftlich etwas selbständiges „Drittes“ bilden - wenn also aus der Einzelleistung A und der Einzelleistung B (oder der Einzelleistung A und den Einzelleistungen B1, B2, B3) wirtschaftlich die Leistung C wird. In diesen Fällen ist in einem weiteren Prüfungsschritt zu prüfen, wie diese einheitliche Leistung einzustufen ist. Das gilt insbesondere für die Einstufung einer untrennbaren Gesamtleistung als Lieferung oder als sonstige Leistung. Insoweit soll entscheidend sein, „welche Leistungselemente aus der der Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen“ (so A 3.5 Abs. 1 S.1 UStAE) Eine spezielle gesetzliche Vorgabe hierzu enthält § 3 Abs. 4 UStG bezüglich der **Abgrenzung Werklieferung/Werkleistung**. Kennzeichnend für eine Werklieferung ist nach § 3 Abs. 4 UStG, dass zumindest ein Teil des verwendeten Hauptstoffes vom Werkunternehmer (und nicht vom Besteller) stammt (klassischer Fall: Bauunternehmer errichtet mit ihm gehörenden Baustoffen für seinen Auftraggeber ein Gebäude). Wird der Hauptstoff ausschließlich vom Besteller gestellt, verwendet der Werkunternehmer lediglich Zutaten, liegt eine Werkleistung vor. Ob ein Stoff Hauptstoff oder Zutat (Nebensache) ist, soll sich nach der Rspr. des BFH wiederum aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters entscheiden. Stoffe, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers "nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen", sind Zutaten oder Nebensachen (ähnlich vage die Ausführungen in A 3.8 Abs. 1 UStAE). Als Beispiel können insoweit kleinere technische Hilfsmittel wie Nägel und Schrauben dienen. Die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bereitet insbesondere bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände Schwierigkeiten, ist gerade dort aber von erheblicher praktischer Bedeutung. Für die Praxis hilfreich ist deshalb eine Vereinfachungsregelung, die das BMF in A 3.8 UStAE aufgenommen hat. Danach soll in Zweifelfällen von einer Werklieferung ausgegangen werden können, wenn der Entgeltanteil, der auf das verwendete Material entfällt, mehr als 50% des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt.

Soweit es um die **Abgabe von Speisen und Getränken, verbunden mit einem Dienstleistungselement**, geht, hat das BMF in **Abschn. 3.6 UStAE** ausführlich dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen der Vorgang als begünstigte Speisenlieferung und wann von einer nicht begünstigten sonstigen (Restaurations-)Leistung auszugehen ist (aus der zahlreichen Literatur hierzu s. nur *Rondorf NWB 15/2013 S. 1076*). Entscheidend soll danach sein, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der **Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt**. Überwiegt der Dienstleistungsanteil qualitativ nicht, ist insgesamt von einer (begünstigten) Speisenlieferung auszugehen (zu den anzuwendenden Kriterien s. näher oben unter D II 4c).

Wie ein Blick in Fachzeitschriften signalisiert, ist die Frage, ob der Grundsatz der Einheitlichkeit zur Anwendung gelangt, ein echter "Dauerbrenner" in der Rechtsprechung. Abschließend hier deshalb nur noch auf eine jüngere BFH - Entscheidung vom 28.10.2014 (BFH NV 2015 S.244) hingewiesen: Bei einer sog **Dinner show**, bei der künstlerische Darbietungen, die als Einzelleistungen an sich dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG unterliegen, und Restaurationsleistungen „im Paket“ angeboten werden, greift der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung in der Form, dass eine eigenständig zu beurteilende, **untrennbare Gesamtleistung** vorliegt. Folge: Die Gesamtleistung „dinner-show“ unterliegt dem Regelsteuersatz. Nicht etwa bilden die begünstigten künstlerischen Darbietungen die Hauptleistung

und die Restaurationsleistungen die unselbständige Nebenleistung.

3. Aufteilung durch gesetzliche Vorgaben

Nur ausnahmsweise zwingt das **Gesetz**, einen eigentlich einheitlichen Vorgang aufzuspalten. Diese gesetzliche gebotene **Aufspaltung** kann **Auswirkungen auf die Steuerbarkeit, die Steuerpflicht und den Steuersatz** haben. Dazu drei Beispiele:

- Bei einer Personenbeförderung über die Inlandsgrenze und bei Güterbeförderungen zwischen Inland und Drittland an Privatpersonen ist - trotz einheitlicher Beförderungsleistung - nach § 3b Abs. 1 S.1-3 UStG nur der auf das Inland entfallende inländische Teil der Beförderung steuerbar.
- Wird ein **bebautes Grundstück mit Betriebsvorrichtungen** veräußert, die wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind, liegen **mehrere selbständige Leistungen** vor: Zum einen die gem. § 4 Nr. 9a UStG **steuerbefreite Lieferung des bebauten Grundstücks**, zum anderen die **steuerpflichtige Lieferung der Betriebsvorrichtungen**, da diese gem. § 2 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG nicht unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen. Gleiches gilt bei der Vermietung und der Verpachtung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen, mögen diese auch wesentliche Bestandteile des Grundstücks sein. Auch hier liegen mehrere selbständige Leistungen vor, nämlich die nach § 4 Nr. 12a UStG grundsätzlich steuerfreie Vermietung und Verpachtung des Grundstücks und die nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtige Vermietung der Betriebsvorrichtungen. Folgerichtig hat der BFH die Vermietung einer Betriebsvorrichtung, die mit einem Grundstück fest verbunden ist und mit diesem vermietet wird, auch nicht unter dem Gesichtspunkt der umsatzsteuerrechtlichen Nebenleistung an der Steuerbefreiung der Grundstücksvermietung teilnehmen lassen (Vgl. BFH BStBl. II 2010, 307).
- Und schließlich: **§ 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG** beschränkt die **Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausschließlich auf die reine kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen**. Die üblichen Zusatzleistungen zur Beherbergung wie z.B. die Verpflegung in Form der **Frühstücksgewährung**, die an sich klassische unselbständige Nebenleistungen bilden, werden von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen, sind folglich mit dem **Regelsteuersatz von 19%** zu besteuern (Aufzählung der Leistungen, die nicht unmittelbar der begünstigten Vermietung unterliegen in **A 12.16 Abs. 8 UStAE**). Der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt, wird von dem gesetzlichen Aufteilungsgebot verdrängt (A 12.16. Abs. 8 S. 3 UStAE). Das gilt auch dann, wenn die Zusatzleistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.