



USt 03

Lehrbrief 21/22

RS: 2021

Inhaltsverzeichnis

1. Allgemeines	1
2. Lieferung	1
2.1. Begriff der Lieferung	1
2.1.1. Gegenstand einer Lieferung	1
2.1.2. Verschaffung der Verfügungsmacht	2
2.1.2.1. Lieferung unter Eigentumsvorbehalt	2
2.1.2.2. Zwangsversteigerungen von Sachen.....	3
2.1.2.3. Sicherungsübereignung.....	3
2.1.2.4. Verpfändung.....	4
2.1.2.5. Kauf auf Probe	5
2.2. Ort und Zeitpunkt der Lieferung	5
2.2.1. Lieferungen mit Warenbewegung (bewegte Lieferung)	5
2.2.1.1. Gebrochene Beförderungslieferung	6
2.2.1.2. Gebrochene Versandungslieferung	6
2.2.2. Lieferungen ohne Warenbewegung (ruhende Lieferung)	7
2.3. Sonderfall des Ortes und des Zeitpunktes der Lieferung	7
2.3.1. Sinn und Zweck der Vorschrift	7
2.3.2. Voraussetzungen	8
2.3.3. Rechtsfolgen.....	8
2.3.4. Einfuhrumsatzsteuer	8
3. Rückgängigmachung, Rücklieferung, Umtausch	9
3.1. Rückgängigmachung (Rückgabe, Rücknahme).....	9
3.2. Rücklieferung	11
3.3. Umtausch	12
4. Sonstige Leistung	13
4.1. Begriff der sonstigen Leistung	13
4.2. Zeitpunkt der sonstigen Leistung bei vereinbarten Entgelten.....	13
4.3. Die Bestimmung des Umsatzortes einer sonstigen Leistung	13
4.4. Übersicht zu § 3a UStG.....	15
4.5. Arten der sonstigen Leistungen nach § 3a UStG	17
4.5.1. Sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG).....	17
4.5.2. Sonstige Leistungen an Unternehmer (§ 3a Abs. 2 UStG)	17
4.5.3. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)	18

4.5.4.	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG).....	19
4.5.4.1.	Allgemeines.....	19
4.5.4.2.	Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 u. 2 UStG)	20
4.5.4.3.	Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 u. 4 UStG)	20
4.5.5.	Tätigkeitsbezogene Leistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG) und Eintrittsberechtigungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG.....	21
4.5.6.	Restaurationsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG)	22
4.5.7.	Werkleistungen und Begutachtungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG).....	24
4.5.8.	Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)	25
4.5.9.	Katalogleistungen (§ 3a Abs. 4 UStG).....	26
4.5.10.	Sonderregelung für elektronische Dienstleistungen (§ 3a Abs. 5 UStG)..	27
4.5.11.	Sondertatbestände des § 3a Abs. 6 UStG.....	29
4.5.12.	Sondertatbestände des § 3a Abs. 7 UStG.....	29
4.5.13.	Verlagerung des Leistungsortes nach § 3a Abs. 8 UStG.....	30
4.6.	Arten der Beförderungsleistungen	31
4.6.1.	Übersicht.....	31
4.6.2.	Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist (§ 3b Abs. 1 UStG) ..	31
4.6.3.	Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht (§ 3b Abs. 2 UStG)	32
4.6.4.	Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung (§ 3b Abs. 3 UStG) ..	33
4.7.	Ort der Lieferung und Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder einer Eisenbahn (§ 3e UStG)	34
4.8.	Prüfschema für sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 1 UStG (Nichtunternehmer)	35
4.9.	Prüfschema für sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG (Unternehmer)	37
5.	Werklieferung und Werkleistung.....	38
5.1.	Werklieferung	38
5.1.1.	Voraussetzungen	38
5.1.2.	Bearbeitung oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes	38
5.1.3.	Stoffbeschaffung	38
5.1.4.	Zutaten oder sonstige Nebensachen.....	39
5.1.5.	Ort und Zeitpunkt der Werklieferung	39
5.1.6.	Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände.....	41

5.2.	Werkleistung.....	41
5.2.1.	Voraussetzungen	41
5.2.2.	Ort und Zeitpunkt der Werkleistung.....	41
6.	Das Reihengeschäft.....	42
6.1.	Voraussetzungen	44
6.2.	Rechtsfolgen des Reihengeschäftes	44
6.2.1.	Zuordnung der warenbewegten Lieferung.....	45
6.2.1.1.	Rechtstand bis 31.12.2019.....	45
6.2.1.2.	Rechtstand ab 01.01.2020.....	46
6.2.2.	Bestimmung des Lieferorts.....	51
6.3.	Auf das Inland beschränkte Warenbewegungen mit einem Unternehmer, der im Ausland seinen Betriebssitz hat.....	53
6.4.	Reihengeschäfte und Drittland	53
7.	Agentur und Kommission	54
7.1.	Agentur (Vermittlungsleistungen).....	54
7.1.1.	Allgemeines	54
7.1.2.	Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung	54
7.1.3.	Leistungswege beim Agenturgeschäft.....	55
7.1.4.	Ort der Vermittlungsleistungen.....	55
7.1.5.	Steuerbefreiungen für Vermittlungsleistungen.....	55
7.1.6.	Bemessungsgrundlage bei Vermittlungsleistungen	55
7.1.7.	Steuersatz.....	56
7.2.	Kommissionsgeschäfte.....	56
7.2.1.	Allgemeines	56
7.2.2.	Verkaufs- und Einkaufskommission	56
7.2.2.1.	Verkaufskommissionen	56
7.2.2.2.	Einkaufskommission.....	58
7.2.3.	Dienstleistungskommission	59
7.2.4.	Leistungskommission bei Telekommunikationsleistungen.....	60
8.	Gutscheine	61
8.1.	Allgemeines.....	61
8.2.	(Neu-)Regelung ab 01.01.2019	61
8.3.	Definition des Begriffs „Gutschein“	63
8.4.	Einzweckgutschein	63
8.4.1.	Allgemeines	63
8.4.2.	Leistungsort bei Einzweckgutscheinen.....	63

8.4.3.	Einzweckgutscheine in der Vertriebskette	65
1.1.1.1.	Übertragung im eigenen Namen	65
1.1.1.2.	Übertragung im fremden Namen	66
8.4.4.	Bemessungsgrundlage bei Einzweckgutscheinen	66
8.4.5.	Zeitpunkt der Besteuerung bei Einzweckgutscheinen	67
8.4.6.	Nichteinlösung bzw. Rückgabe von Einzweckgutscheinen	67
8.4.6.1.	Nichteinlösung von Einzweckgutscheinen	67
8.4.6.2.	Rückgabe von Einzweckgutscheinen	67
8.5.	Mehrweckgutschein	67
8.5.1.	Allgemeines	67
8.5.2.	Leistungsort bei Mehrweckgutscheinen	68
8.5.3.	Mehrweckgutschein in der Vertriebskette (Übertragung im fremden und eigenen Namen)	69
8.5.4.	Bemessungsgrundlage bei Mehrweckgutscheinen	69
8.5.5.	Zeitpunkt der Besteuerung bei Mehrweckgutscheinen	70
8.5.6.	Nichteinlösung bzw. Rückgabe von Mehrweckgutscheinen	70
8.5.6.1.	Nichteinlösung von Mehrweckgutscheinen	70
8.5.6.2.	Rückgabe von Mehrweckgutscheinen	70
8.6.	Mindestbemessungsgrundlage	71
8.7.	Pflichtangaben in der Rechnung	71
Übungsfälle	72

Inhalt des **Lehrbriefes 3 USt** sind die umsatzsteuerrechtlichen Begriffe „Lieferung“ und „sonstige Leistung“ sowie die Themenbereiche Rückgängigmachung, Rücklieferung, Umtausch, Werklieferung und Werkleistung, Reihengeschäft, Agentur, Kommission und Gutscheine.

Lernziel ist es, die Inhalte dieses Lehrbriefes systematisch anwenden zu können, da sie Grundlagen des Umsatzsteuerrechts sind.

1. Allgemeines

Der umsatzsteuerliche Oberbegriff „**Leistung**“ untergliedert sich in zwei Leistungsarten:

- die Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG (unionsrechtlich: Lieferung eines Gegenstandes)
- die sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG (unionsrechtlich: Dienstleistung)

Diese Unterscheidung ist für die Feststellung wichtig, welche Leistungsart im jeweils zu würdigenden Geschäftsvorfall ausgeführt wurde. Die festgestellte Leistungsart ist für

- die Ortsbestimmung
- den maßgebenden Steuersatz
- die maßgebende Steuerbefreiung
- die Steuerentstehung

des jeweiligen Umsatzes ausschlaggebend. Die Leistungsarten Lieferung und sonstige Leistung sind in der gesetzlichen Reihenfolge zu prüfen, d. h. § 3 Abs. 1 UStG ist vorrangig vor den Vorschriften § 3 Abs. 9 UStG bzw. § 3 Abs. 10 UStG zu würdigen.

Klausurtechnik

In Klausuren kommt der richtigen Unterscheidung einer erbrachten Leistung in eine Lieferung oder aber eine sonstige Leistung insbesondere für die Bestimmung des Umsatzortes eine entscheidende Bedeutung zu. Eine falsche Einordnung kann auf Grund der unterschiedlichen Vorschriften für die Bestimmung des Umsatzortes u. U. dazu führen, dass der Umsatzort fälschlicherweise entweder im Inland oder aber im Ausland liegt.

2. Lieferung

2.1. Begriff der Lieferung

→ § 3 Abs. 1 UStG, A 3.1 Abs. 1 - 3 UStAE

Die Lieferung durch einen Unternehmer wird gem. § 3 Abs. 1 UStG als eine Leistung definiert, durch die der Unternehmer oder in seinem Auftrag ein Dritter den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

2.1.1. Gegenstand einer Lieferung

Gegenstand einer Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 1 UStG können sein:

- körperliche, bewegliche Gegenstände (Sachen gem. § 90 BGB und Tiere gem. § 90a BGB)

Beispiele

Pflanzen, Reitpferde, Fahrzeuge, Möbelstücke (A 3.1 Abs. 1 S. 2 UStAE)

- körperliche, unbewegliche Sachen (Sachen gem. § 90 BGB)

Beispiel

Unbebaute und bebaute Grundstücke als abgegrenzte Teile der Erdoberfläche

FS
I 12.1

KT
12

FS
I 12

- Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen behandelt werden
Beispiele
Elektrischer Strom, Wärme, Wasserkraft (A 3.1 Abs. 1 S. 2 UStAE)
- Sachgesamtheiten, die die Zusammenfassung mehrerer selbständiger Gegenstände zu einem einheitlichen Ganzen darstellen, welche wirtschaftlich als ein anderes Verkehrsgut angesehen werden als die Summe der einzelnen Gegenstände.
Beispiele
Briefmarkensammlungen, Warenlager, der Urkundenbestand eines Archivs, ein Werkzeugkasten mit 99 Werkzeugteilen (A 3.1 Abs. 1 S. 3 UStAE)

Keine Gegenstände sind Sachen, die dem wirtschaftlichen Verkehr entzogen sind oder Allgemeingüter darstellen, z. B. die freie Luft, das fließende Wasser, das Meer, der Körper des lebenden Menschen.

Hinweis für Prüfungen

Die Ermittlung der Anzahl der Gegenstände, die an einer Lieferung beteiligt sind, ist für die Zahl der Lieferungen von Bedeutung. Die Verschaffung der Verfügungsmacht an

<i>1 Gegenstand</i>	<i>→ stellt 1 Lieferung</i>
<i>10 Gegenständen</i>	<i>→ stellt 10 Lieferungen</i>
<i>1 Sachgesamtheit, bestehend aus 10 Gegenständen</i>	<i>→ stellt 1 Lieferung der Sachgesamtheit dar.</i>

2.1.2. Verschaffung der Verfügungsmacht

Die Verschaffung der Verfügungsmacht am Liefergegenstand deckt sich in aller Regel mit dem zivilrechtlichen Eigentumsübergang (A 3.1 Abs. 2 S. 4 UStAE i. V. m. §§ 929 ff. BGB). Eigentumsübergang und gleichzeitige Lieferung liegen für den Regelfall der Übereignung dann vor, wenn das Eigentum durch Einigung und Übergabe bei beweglichen Sachen (§ 929 BGB) und durch Einigung (Auflassung) und Eintragung ins Grundbuch bei Grundstücken (§§ 873, 925 BGB) verschafft wird.

Von diesem Grundsatz gibt es einige Ausnahmen, die nachfolgend dargestellt werden.

2.1.2.1. Lieferung unter Eigentumsvorbehalt

→ A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE

Bei einer Lieferung unter Eigentumsvorbehalt gem. § 449 BGB wird dem Abnehmer bei Übergabe des Liefergegenstandes die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht verschafft, obwohl das zivilrechtliche Eigentum an dem Liefergegenstand erst zu einem späteren Zeitpunkt übergeht. **Umsatzsteuerlich** ist bereits mit **Übergabe der Sache** eine **Lieferung** anzunehmen, obwohl bürgerlich-rechtlich noch kein Eigentum übergegangen ist (A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE).

Beispiel

Das Küchenstudio Schmidt verkauft am 10.07.2021 eine Küche an Alfons Adler gegen Ratenzahlung. Das Küchenstudio behält sich bis zur vollständigen Bezahlung der Küche das Eigentum gem. § 449 BGB vor. Die Küche wird am 20.07.2021 ausgeliefert; am 20.12.2021 wird die letzte Kaufpreisrate durch Alfons Adler an das Küchenstudio überwiesen.

Lösung

Es liegt ein Kauf unter Eigentumsvorbehalt vor; umsatzsteuerlich hat die Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG bereits bei Übergabe am 20.07.2021 stattgefunden (A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE).

Im Fall eines Teilzahlungskaufs (Abzahlungskaufs) gem. § 501 BGB erlangt der Käufer den Besitz an der Ware bei gleichzeitiger, aufschiebend bedingter Einigung über den Eigentumserwerb. Der Käufer hat die Abzahlungsverpflichtungen zu erfüllen und erlangt damit das zivilrechtliche Eigentum am Liefergegenstand.

Kommt der Abzahlungskäufer seinen Ratenverpflichtungen nicht nach und macht der Verkäufer von seinem Vorbehaltsrecht Gebrauch, wird unter **Rückabwicklung des zugrunde liegenden Verpflichtungsgeschäfts** die umsatzsteuerliche Lieferung mit Wirkung für die Vergangenheit rückgängig gemacht. Bei einer Rückgabe findet kein Leistungsaustausch statt (A 1.1 Abs. 4 S. 1 UStAE).

2.1.2.2. Zwangsversteigerungen von Sachen

→ A 1.2 Abs. 2 UStAE

Die Beschlagnahme und Verwertung eines Gegenstandes durch den Gerichtsvollzieher oder ein anderes staatliches Vollstreckungsorgan ist eine hoheitliche Tätigkeit im Vollstreckungsverfahren, die keine Lieferung auf das Vollstreckungsorgan auslöst. Bei der Eigentumsübertragung im Wege der Zwangsvollstreckung erlangt der Erwerber umsatzsteuerrechtlich die Verfügungsmacht unmittelbar vom Vollstreckungsschuldner (A 1.2 Abs. 2 UStAE).

Bei beweglichen Sachen kommt die Lieferung des Vollstreckungsschuldners an den Erwerber mit der sog. Ablieferung gem. § 817 ZPO, bei der Versteigerung von Grundstücken bereits mit dem Zuschlag gem. § 90 ZVG zustande. Die Gegenleistung ist das Meistgebot, aus dem im Falle der Steuerpflicht die USt herauszurechnen ist.

Beispiel

Der selbständige Innenarchitekt Reinhold Rauscher mit Betriebssitz in Bayreuth hat gegen den selbständigen Innenarchitekten Albert Kaiser mit Betriebssitz in Pegnitz im Juni 2021 einen Schadensersatzprozess über 60.000 € wegen Verletzung von Urheberrechten an dem Design von Wohnzimmerlampen gewonnen. Aus dem rechtskräftigen Urteil des Amtsgerichtes Bayreuth wurde durch den Gerichtsvollzieher im Juli 2021 in das bewegliche Vermögen des Albert Kaiser gepfändet. Der vom Gerichtsvollzieher gepfändete Laserdrucker wurde im Versteigerungstermin am 14.08.2021 auf das Höchstgebot von 4.000 € dem Gebrauchtgüterhändler Norbert Paul aus Pottenstein zugeschlagen.

Lösung

Durch den Zuschlag bei der Zwangsversteigerung erlangte der Gebrauchtgüterhändler Norbert Paul das Eigentum an dem Laserdrucker.

Somit hat der Innenarchitekt Albert Kaiser als Vollstreckungsschuldner eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG unmittelbar an den Gebrauchtgüterhändler Norbert Paul als Erwerber bewirkt.

2.1.2.3. Sicherungsübereignung

→ A 1.2 Abs. 1 UStAE

Die bloße Sicherungsübereignung stellt keine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG dar (A 3.1 Abs. 3 S. 1 UStAE). Dem Sicherungsnehmer wird zwar zivilrechtlich Eigentum übertragen, solange er jedoch nicht berechtigt ist, das Sicherungsgut zu verwerten, ist die umsatzsteuerrechtliche Verfügungsmacht nicht auf ihn übergegangen.

Der umsatzsteuerrechtliche Leistungsaustausch kommt erst zustande, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut an einen Dritten veräußert oder durch Dritte veräußern lässt oder es aufgrund einer Vereinbarung mit dem Sicherungsgeber selbst übernimmt. Erst mit der Verwertung des Sicherungsgutes erlangt der Sicherungsnehmer die Verfügungsmacht daran.

Die Verwertung des Sicherungsgutes führt daher zu zwei Umsätzen (sog. **Doppelumsatz**), und zwar zu einer Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer und – unmittelbar daran anschließend – zu einer Lieferung des Sicherungsnehmers an den Erwerber (A 1.2 Abs. 1 S. 1, 2 UStAE).

1. Umsatz	Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer.
2. Umsatz	Der Sicherungsnehmer bewirkt eine Lieferung an den Käufer.

KT
12a

FS
I 12.2.2

KT
12b, c

FS
I 12.2.3

Beispiel

Der Taxi-Unternehmer Müller erhält von einer Bank einen Kredit von 30.000 €, zu dessen Absicherung er ein Fahrzeug an die Bank sicherungsübereignet. Als er nach Ablauf der Darlehensfrist den Kredit nicht zurückzahlen kann, verkauft die Bank das Fahrzeug an einen Kfz-Händler.

Lösung

Die Sicherungsübereignung an die Bank ist umsatzsteuerlich unbeachtlich. Erst im Zeitpunkt der Verwertung = Weiterveräußerung durch die Bank finden 2 Lieferungen statt: eine Lieferung vom Taxi-Unternehmer an die Bank und eine weitere Lieferung von der Bank an den Kfz-Händler (A 1.2 Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE).

Bei Lieferungen sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens ist gem. § 13b Abs. 2 Nr. 2 UStG die Steuerschuldnerschaft des Sicherungsnehmers als Leistungsempfänger zu prüfen (A 1.2 Abs. 3 UStAE).

Auf Grund der Rechtsprechung des BFH (BFH v. 06.10.2005, V R 20/04, BStBl. 2006 II S. 931 und v. 30.03.2006, V R 9/03, BStBl. 2006 II S. 933) und des BMF-Schreibens v. 30.11.2006, BStBl. 2006 I S. 794 greift seit 01.01.2007 die Sonderregelung, dass die Veräußerung des zur Sicherheit übereigneten Gegenstandes durch den Sicherungsgeber im eigenen Namen, jedoch für Rechnung des Sicherungsnehmers zu einem **Dreifachumsatz** führt (A 1.2 Abs. 1a S. 1 UStAE):

1. Umsatz	Lieferung des Sicherungsgebers an den Sicherungsnehmer
2. Umsatz	Zudem bewirkt der Sicherungsnehmer (Kommittent) gem. § 3 Abs. 3 UStG eine Lieferung an den Sicherungsgeber (Kommissionär), bei der der Sicherungsgeber als Abnehmer gilt
3. Umsatz	Der Sicherungsgeber (Kommissionär) bewirkt eine Lieferung an den Käufer

Voraussetzung für die Annahme eines Dreifachumsatzes ist, dass das Sicherungsgut erst nach Eintritt der Verwertungsreife durch den Sicherungsgeber veräußert wird und es sich hierbei nach den Vereinbarungen zwischen Sicherungsgeber und Sicherungsnehmer um ein Verwertungsgeschäft handelt, um die vom Sicherungsnehmer gewährten Darlehen zurückzuführen (A 1.2 Abs. 1a S. 2 UStAE).

Nur zwei Umsätze liegen vor, wenn die Verwertung vereinbarungsgemäß vom **Sicherungsgeber im Namen des Sicherungsnehmers** vorgenommen wird oder die Verwertung zwar durch den Sicherungsnehmer, aber im Auftrag und für Rechnung des Sicherungsgebers in dessen Namen stattfindet.

2.1.2.4. Verpfändung

→ A 1.2 Abs. 1 S. 3 UStAE

KT
12d

FS
I 12.2.4

Auch die Verpfändung eines Gegenstandes stellt noch keine Lieferung dar. Die Verpfändung führt erst dann zu einer Lieferung, wenn das Pfand verfällt (Eintritt der Pfandreife) und der Pfandgläubiger damit das Verwertungsrecht erlangt (A 3.1 Abs. 3 S. 2 UStAE i. V. m. A 1.2 Abs. 1 S. 3 UStAE). Beim Pfandverkauf wird der Pfandgläubiger im eigenen Namen tätig, er bewirkt damit eine steuerbare Lieferung. Löst der Schuldner den bei einem Pfandhaus verpfändeten Gegenstand erst nach Ablauf der Frist ein, so liefert der Pfandleiher den Gegenstand an den Schuldner, da dieser seine Verfügungsbefugnis über den Pfandgegenstand mit Ablauf der Frist verloren hat.

2.1.2.5. Kauf auf Probe

→ A 3.1 Abs. 3 S. 5 UStAE

Bei einem Kauf auf Probe (§ 454 BGB) im Versandhandel kommt der Kaufvertrag noch nicht mit der Zusendung der Ware, sondern erst nach Ablauf der vom Verkäufer eingeräumten Billigungsfrist oder durch Überweisung des Kaufpreises zustande. Erst zu diesem Zeitpunkt ist umsatzsteuerrechtlich die Lieferung ausgeführt (A 3.1 Abs. 3 S. 5 UStAE und A 13.1 Abs. 6 S. 1 und 2 UStAE). Der Ort der Lieferung bestimmt sich in diesen Fällen nach § 3 Abs. 7 UStG.

KT
12d

FS
I 12.2.5

2.2. Ort und Zeitpunkt der Lieferung

2.2.1. Lieferungen mit Warenbewegung (bewegte Lieferung)

→ § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG, A 3.12 Abs. 1 - 4 UStAE

Liegt der jeweiligen Lieferung eine Warenbewegung zugrunde, befindet sich der Lieferort gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Als Tag der ausgeführten Lieferung ist der **Beginn der Beförderung oder Versendung des Gegenstands der Lieferung** anzusehen (A 13.1 Abs. 2 S. 2 UStAE). Dieser Tag ist auch für die Steuerentstehung gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG maßgebend.

Die Warenbewegung kann von folgenden Beteiligten ausgeführt werden:

- Der **liefernde Unternehmer** (oder sein Arbeitnehmer als unselbständiger Erfüllungsgehilfe) **befördert** mit eigenem Betriebsfahrzeug (§ 3 Abs. 6 S. 2 UStG i. V. m. A 3.12 Abs. 2 UStAE).
- Der **liefernde Unternehmer versendet** durch einen selbständigen Beauftragten (Frachtführer, Spedition) (§ 3 Abs. 6 S. 3 und 4 UStG i. V. m. A 3.12 Abs. 3 UStAE).
- Der **Abnehmer** (oder ein Freund oder ein Verwandter als unselbständiger Erfüllungsgehilfe des Abnehmers) **befördert** mit einem eigenen Fahrzeug (§ 3 Abs. 6 S. 2 UStG i. V. m. A 3.12 Abs. 2 UStAE (Abholfall)).
- Der **Abnehmer versendet** durch einen selbständigen Beauftragten (Frachtführer, Spedition) (§ 3 Abs. 6 S. 3 und 4 UStG i. V. m. A 3.12 Abs. 3 UStAE (Abholfall)).

Beispiel

Der Möbelgroßhändler A mit Betriebssitz in Bamberg (Besteuerung der Umsätze nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe Umsatzsteuervoranmeldungen) verkauft im Juli 2021 ein Möbelstück an den Möbeleinzelhändler B mit Betriebssitz in Ochsenfurt für 1.000 € zzgl. 190 € USt. B holt die Ware mit einem Betriebsfahrzeug am 01.08.2021 in Bamberg ab.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für den Möbelgroßhändler A in Bamberg?

Lösung

A bewirkt mit dem Verkauf des Möbelstücks 1 Lieferung an den Möbeleinzelhändler B (§ 3 Abs. 1 UStG). Da der Abnehmer B gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG befördert (Abholfall), ist der Ort der Lieferung des A gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG am Beginn der Beförderung durch B in Bamberg. Bamberg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Umsatz des A ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig.

Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 1.000 €; die USt beträgt 190 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

Die Steuer i. H. v. 190 € entsteht für A mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2021 gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG i. V. m. A 13.1 Abs. 2 S. 2 UStAE (Beginn der Beförderung durch B am 01.08.2021).

2.2.1.1. Gebrochene Beförderungslieferung

Bei einer gebrochenen Beförderungslieferung bestimmt sich der Umsatzort danach, wo der liefernde Unternehmer oder der Abnehmer mit seiner eigenen Beförderung beginnt (§ 3 Abs. 6 UStG). Voraussetzung ist, dass der Abnehmer bereits feststeht, d. h. die Ware bereits verkauft ist, und mit Beginn der Beförderung alle weiteren Dispositionen bereits endgültig getroffen sind.

Beispiel

Der Unternehmer Alfons Zille mit Betriebssitz in Berlin verkauft an den Unternehmer Hans Göller mit Betriebssitz in Chemnitz eine Maschine. Alfons Zille befördert die Maschine vereinbarungsgemäß mit einem eigenen LKW von Berlin bis Leipzig. Hans Göller befördert die Maschine von Leipzig mit einem eigenen LKW nach Chemnitz.

Lösung

Es handelt sich um eine gebrochene Beförderungslieferung. Lieferort ist Berlin, der Ort des Beginns der Beförderung durch Alfons Zille (§ 3 Abs. 6 S. 1, 2 UStG).

2.2.1.2. Gebrochene Versandungslieferung

→ A 3.12 Abs. 3 S. 3 - 8 UStAE

Bei der gebrochenen Versandungslieferung hat der liefernde Unternehmer Rechtsbeziehungen zu mehreren Transportunternehmern oder Spediteuren im Rahmen ein und derselben Lieferung. Hier wird der Transportvorgang als Einheit behandelt, so dass § 3 Abs. 6 UStG unmittelbar Anwendung findet, wenn der Lieferer bei der Übergabe des Gegenstandes an den ersten Beauftragten alles Erforderliche getan hat, um den Gegenstand an den bereits feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen. Von einem bereits feststehenden Abnehmer ist auszugehen, wenn er zwar dem mit der Versandung Beauftragten im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstandes nicht bekannt ist, aber mit hinreichender Sicherheit leicht und einwandfrei aus den Unterlagen abgeleitet werden kann. Gleiches gilt, wenn der Abnehmer den Liefergegenstand bei Beginn der Versandung bereits verbindlich bestellt oder bezahlt hat; eine nur wahrscheinliche Begründung einer Abnehmerstellung ohne tatsächliche Abnahmeverpflichtung reicht nicht aus. Dem Tatbestand, dass der Abnehmer feststeht, steht nicht entgegen, dass der Gegenstand von dem mit der Versandung Beauftragten zunächst in ein inländisches Lager des Lieferanten gebracht und erst nach Eingang der Zahlung durch eine Freigabeerklärung des Lieferanten an den Abnehmer herausgegeben wird. Entscheidend ist, dass der Lieferant im Zeitpunkt der Übergabe des Gegenstands an den Beauftragten die Verfügungsmacht dem zu diesem Zeitpunkt feststehenden Abnehmer verschaffen will. Unter der Bedingung, dass der Abnehmer bereits bei Beginn der Versandung feststeht, kann eine Versandungslieferung auch dann vorliegen, wenn der Liefergegenstand nach dem Beginn der Versandung für kurze Zeit in einem Auslieferungs- oder Konsignationslager gelagert wird (A 3.12 Abs. 3 S. 3 - 8 UStAE; vgl. auch A 1a.2 Abs. 6 S. 4 - 9 UStAE).

Beispiel

Der Maschinenbauunternehmer Alfons Zille mit Betriebssitz in Berlin verkauft eine Maschine an ein auf Malta ansässiges Produktionsunternehmen. Alfons Zille übergibt am Betriebssitz in Berlin an den Spediteur Horst Geller die Maschine. Horst Geller transportiert diese Maschine nach Warnemünde. Von Warnemünde wird die Maschine per Schiff durch die Rederei Lindner nach Malta transportiert. Bereits bei der Übergabe an den Spediteur war in den Versandungspapieren genau ausgewiesen, wie die Ware weiterzuliefern ist; die beteiligten Unternehmer waren entsprechend informiert.

Lösung

Es handelt sich um eine gebrochene Versandungslieferung (A 3.12 Abs. 3 S. 3 und 4 UStAE); da alles Erforderliche getan war, um die Ware an den feststehenden Abnehmer gelangen zu lassen. Lieferort ist Berlin, der Ort der Übergabe an den ersten Beauftragten (§ 3 Abs. 6 S. 1, 3 UStG).

2.2.2. Lieferungen ohne Warenbewegung (ruhende Lieferung)

→ § 3 Abs. 7 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG, A 3.12 Abs. 6 UStAE

Der Ort für Lieferungen, bei denen keine Beförderung oder Versendung stattfindet (ruhende Lieferungen), liegt gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG dort, wo sich der **Gegenstand zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet**. Dies sind insbesondere die folgenden Liefervorgänge (A 3.12 Abs. 6 UStAE):

- Verschaffung der Verfügungsmacht durch Eigentumsübertragung gem. § 929 S. 2 BGB (→ der neue Eigentümer war als Mieter bereits im Besitz des Liefergegenstandes).
- Verschaffung der Verfügungsmacht durch Eigentumsübertragung gem. § 930 BGB durch Vereinbarung eines Besitzmittlungsverhältnisses (→ ein Mietverhältnis wird geschlossen, aufgrund dessen der alte Eigentümer den Gegenstand in seinem Besitz behält und weiterhin nutzt).
- Verschaffung der Verfügungsmacht durch Eigentumsübertragung gem. § 931 BGB durch die Abtretung des Herausgabeanspruchs gegenüber einem Dritten, der im Besitz des Liefergegenstandes ist.
- Verschaffung der Verfügungsmacht durch Eigentumsübertragung mittels eines kaufmännischen Traditionspapiers; dies erfolgt regelmäßig mittels eines Lagerscheins (§ 475c HGB), eines Ladescheins (§ 444 HGB) oder eines Konnossements (§ 515 HGB).
- Lieferung des Kommittenten an den Verkaufskommissionär, welche erst zustande kommt, wenn der Kommissionär die Ware an seinen Abnehmer liefert (A 3.1 Abs. 3 S. 7 UStAE). Die Beförderung der Ware in das Kommissionslager des Kommissionärs dient nicht der Ausführung der Lieferung, sondern stellt umsatzsteuerrechtlich ein rechtsgeschäftsloses nicht steuerbares Verbringen dar (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).
- Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Grundstück gem. § 873 BGB und §§ 925 ff. BGB durch Einigung über den Eigentumsübergang (Auflassung) und Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums mit Übergang von Nutzen und Lasten an dem Grundstück.
- Werklieferung einer am Bestimmungsort fundamentierten Maschine sowie Werklieferungen durch Erbringen von Bauleistungen (A 3.12 Abs. 4 S. 1 - 6 UStAE).

Die Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – ohne Warenbewegung sind grundsätzlich dann ausgeführt, wenn der Abnehmer die Verfügungsmacht an dem erworbenen Gegenstand erlangt (A 13.1 Abs. 2 S. 1 UStAE).

2.3. Sonderfall des Ortes und des Zeitpunktes der Lieferung

→ § 3 Abs. 8 UStG, A 3.13 UStAE

2.3.1. Sinn und Zweck der Vorschrift

Ausweislich der amtlichen Begründung zum UStG 1980, RegE UStG 1980, BR-Drucks. 145/78, soll § 3 Abs. 8 UStG einen teilweise unbelasteten Verbrauch im Inland verhindern. Die Ortsverlagerung wirkt sich vor allem bei solchen Umsätzen aus, bei denen der Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Durch die Verlagerung des Ortes gem. § 3 Abs. 8 UStG in das Inland wird erreicht, dass der Umsatz mit der Steuer belastet wird, die für die Lieferung im Inland in Betracht kommt. Andernfalls läge der Ort der Lieferung im Drittland und der Lieferer entrichtete die Einfuhrumsatzsteuer (EUST) (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG, § 5 UStG und § 11 UStG) auf der Basis einer möglicherweise niedrigeren Bemessungsgrundlage als dem Veräußerungsentgelt.

FS
I 12.2.6
I 12.2.7

KT
12

FS
I 12.2.8

Darüber hinaus dient § 3 Abs. 8 UStG i. V. m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG auch den Interessen der Einfuhrwirtschaft, indem eine befriedigende Lösung für den Abzug der EUST als VoSt geschaffen wird für den Fall, dass nicht der Abnehmer, sondern der Lieferer oder ein von ihm beauftragter Dritter, z. B. der Frachtführer, Schuldner der EUST ist.

2.3.2. Voraussetzungen

Es müssen gem. § 3 Abs. 8 UStG i. V. m. A 3.13 UStAE gleichzeitig folgende Bedingungen erfüllt sein:

- der Gegenstand der Lieferung wird befördert oder versendet
- der Gegenstand der Lieferung gelangt durch eine Warenbewegung aus dem Drittlandsgebiet gem. § 1 Abs. 2a S. 3 UStG in das Inland gem. § 1 Abs. 2 S. 1 UStG
- der **Lieferer oder sein Beauftragter** ist Schuldner der deutschen EUST (Lieferkonditionen: „der Verkäufer überführt die Ware in den freien Verkehr“ oder „die Lieferung erfolgt verzollt und versteuert“)

2.3.3. Rechtsfolgen

Bei Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen verlagert die Regelung des § 3 Abs. 8 UStG abweichend von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG den Lieferort vom Ursprungsland in das Bestimmungsland (Inland).

2.3.4. Einfuhrumsatzsteuer

Schuldner der EUST i. S. d. § 3 Abs. 8 UStG ist die Person, die in eigenem Namen eine Zollanmeldung abgibt oder in deren Namen eine Zollanmeldung abgegeben wird. Darauf, dass tatsächlich EUST angefallen ist, kommt es nach dem BFH-Urteil v. 29.01.2015, V R 5/14, BStBl. 2015 II S. 567 nicht an.

Die bei der Einfuhr nach Deutschland entstandene EUST ist gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG i. V. m. A 15.8 UStAE bei dem Unternehmer als **Vorsteuer** abziehbar und abzugsfähig, bei dem diese entstanden ist und der den Gegenstand für sein Unternehmen in das Inland eingeführt hat. Die **Entstehung der EUST** ist durch einen zollamtl. Beleg nachzuweisen (A 15.11 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 UStAE).

Beispiel

Der Baustoffproduzent Günter Rösch mit Betriebssitz in Basel (Schweiz) liefert im August 2021 Baustoffe für 20.000 € an den Baustoffgroßhändler Franz Meister aus Bayreuth. Meister holt die Baustoffe im August 2021 mit eigenem Betriebsfahrzeug in Basel ab. (Gelingen der Baustoffe im August 2021 nach Bayreuth). Die Liefervereinbarungen lauten „unverzollt und unversteuert“. Dementsprechend entrichtet der Baustoffgroßhändler Meister im September 2021 die deutsche EUST i. H. v. 3.800 € an das Hauptzollamt in Bayreuth. Diese Baustoffe werden durch Meister im September 2021 im Inland steuerpflichtig weiterverkauft.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich für die Unternehmer Rösch in der Schweiz und Meister in Deutschland? Beide Unternehmer unterliegen in dem jeweiligen Betriebsitzland der Regelbesteuerung. Meister gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösung

a) Produzent Rösch

Der Produzent Rösch bewirkt mit dem Verkauf der Baustoffe eine Lieferung analog § 3 Abs. 1 UStG. Da der Abnehmer Meister gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG befördert, ist der Ort der Lieferung analog § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Basel; Basel ist Schweizer Inland (analog § 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Ort der Lieferung ist nicht gem. der Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG zu lösen, da der Lieferer Rösch nicht Schuldner der deutschen EUST ist. Der Umsatz des Produzenten Rösch ist in der Schweiz steuerbar (analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), als Ausfuhrlieferung analog § 4 Nr. 1 Bst. a UStG i. V. m. § 6 UStG steuerfrei.

(Hinweis für Prüfungsaufgaben → Umsatzsteuerrechtliche Folgerungen im Ausland sind analog mit den deutschen Rechtsnormen zu lösen).

b) Baustoffgroßhändler Meister

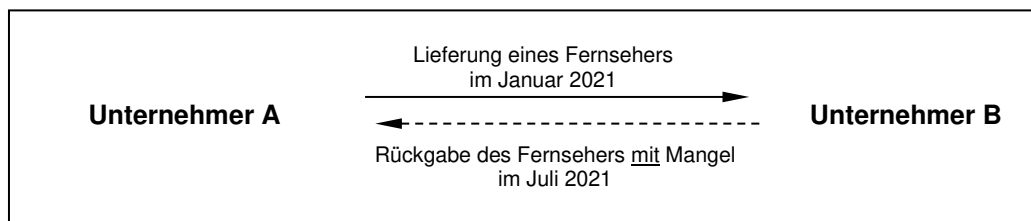
Der Baustoffgroßhändler Meister führt die Gegenstände für sein Unternehmen in das Inland ein; er hat gem. A 15.8 Abs. 5 S. 2 UStAE bei Grenzübertritt nach Deutschland die Verfügungsmacht über die Baustoffe und entrichtet die EUST. Meister verwendet die Baustoffe für steuerpflichtige Ausgangsumsätze. Somit hat er bezüglich der entstandenen EUST eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 3.800 € mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2021 (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG). Auf den Zeitpunkt der Entrichtung der EUST kommt es nicht an.

3. Rückgängigmachung, Rücklieferung, Umtausch

3.1. Rückgängigmachung (Rückgabe, Rücknahme)

→ § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG

Eine Rückgängigmachung ist anzunehmen, wenn der Liefernde oder der Lieferungsempfänger das der Hinlieferung zu Grunde liegende Umsatzgeschäft beseitigt oder sich auf dessen Unwirksamkeit beruft, die zuvor begründete Erwartung des Lieferers auf ein Entgelt dadurch entfällt und der Lieferungsempfänger den empfangenen Gegenstand in Rückabwicklung des Umsatzgeschäfts zurückgibt (A 17.1 Abs. 8 S. 2 UStAE).



KT
13

FS
I 13

In Fällen der Rückgängigmachung einer Lieferung wird zwischen der Rückgabe und der Rücknahme unterschieden. **Umsatzsteuerrechtlich werden die Rückgabe bzw. die Rücknahme gleichbehandelt.**

Bei der **Rückgabe** wird die Lieferung unter Rückabwicklung des zu Grunde liegenden Verpflichtungsgeschäftes (§ 433 BGB) rückgängig gemacht (A 1.1 Abs. 4 S. 1 UStAE). Dabei geht die Initiative vom Abnehmer aus (Rückgabe).

Fälle der Rückgabe sind:

- die **Rückgabe** durch den Abnehmer **innerhalb der üblichen Fristen** (§ 355 BGB)
- der **Rücktritt durch den Abnehmer aufgrund einer Mängelrüge** (§ 323 BGB i. V. m. § 437 Nr. 2 BGB)

Bei der **Rücknahme** wird ebenfalls eine Lieferung unter Rückabwicklung des zu Grunde liegenden Verpflichtungsgeschäfts (§ 433 BGB) rückgängig gemacht. Die Initiative geht dabei jedoch vom Lieferanten aus (Rücknahme).

Fälle der Rücknahme sind:

- der **Lieferer fordert den Liefergegenstand wegen des Eigentumsvorbehaltes zurück** (§ 449 Abs. 2 BGB)
- der **Rücktritt des Lieferers bei Nichterfüllung der Zahlungsverpflichtung durch den Abnehmer** (§ 354 BGB)

Ein Leistungsaustausch liegt nicht vor, wenn eine Lieferung rückgängig gemacht wird (A 1.1 Abs. 4 S. 1 UStAE).

Auf Grund der vorgenannten Rückabwicklung des Verpflichtungsgeschäfts ergeben sich folgende **Rechtsfolgen**:

- Gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG hat der Verkäufer die für die Lieferung geschuldete USt zu korrigieren (für den Besteuerungszeitraum, in dem die Änderung der Bemessungsgrundlage eingetreten ist); der Erwerber hat den in Anspruch genommenen Vorsteuerabzug gem. § 17 Abs. 1 S. 2 UStG i. V. m. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG zu berichtigen (A 17.1 Abs. 2 S. 1, 2 UStAE).

- Beim Rücktritt von einem auf Lieferung gerichteten Vertrag ist ggf. aufgrund einer entsprechenden Vereinbarung der Vertragsparteien oder kraft Gesetzes eine **Nutzungsvergütung** zu entrichten.

Diese Nutzungsvergütung ist umsatzsteuerrechtlich als Entgelt für eine steuerbare und gegebenenfalls auch steuerpflichtige Gebrauchsüberlassung eines Gegenstandes (mehrerer Gegenstände) anzusehen.

- Werden über eine Nutzungsentschädigung hinaus Zahlungen für eine Beschädigung des unter Eigentumsvorbehalt gelieferten Gegenstandes geleistet, stellen diese Zahlungen Schadensersatz dar, die mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar sind (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. A 1.3 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Beispiel

Alfons Maller betreibt in Bamberg einen Möbel-Großhandel (Besteuerung der Umsätze nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen). Am 01.08.2021 verkauft und liefert er dem selbständigen Architekten Fritz Lang aus Forchheim 40 Büromöbel für insgesamt 60.000 € zzgl. 11.400 € USt. Der Verkauf erfolgt unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 Abs. 1 BGB). Gleichzeitig wurde vereinbart, dass der Käufer Lang den Kaufpreis in zehn Raten i. H. v. jeweils 7.140 € zahlt. Die erste Rate sollte am 01.09.2021 fällig sein. Gleichzeitig sollte Lang für die Kreditgewährung einen Teilzahlungszuschlag i. H. v. 7.140 € bezahlen. Auch dieser Betrag sollte in zehn Raten von jeweils 714 € beginnend ab 01.09.2021 an Maller gezahlt werden. Die Ratenbeträge für den Kaufpreis und die Kreditgewährung wurden bei Maller getrennt als Geldeingänge für das Darlehen bzw. für die Tilgung des Kaufpreises verbucht. Die Lieferung der Möbel und die Gewährung des Kredits wurden getrennt gegenüber Lang abgerechnet.

Lang konnte drei Raten i. H. v. jeweils 7.140 € für den Kaufpreis und drei Raten i. H. v. jeweils 714 € für die Kreditgewährung bezahlen. Er zahlte die Raten zum 01.09.2021, zum 01.10.2021 und zum 01.11.2021. Im November 2021 erklärte der Käufer Lang gegenüber dem Möbelgroßhändler Maller seine Zahlungsunfähigkeit. Maller ließ durch Arbeitnehmer seines Großhandels die Möbel bei Lang am 30.11.2021 abholen. Die gezahlten 23.562 € (3 Raten x 7.140 € für den Kaufpreis zzgl. 3 Raten x 714 € für die Kreditgewährung) wurden einvernehmlich von Maller für die Wertabnutzung der Möbel einbehalten.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerlichen Auswirkungen ergeben sich für den Möbelschmied Maller?

Lösung

a) Kreditgewährung

Die Kreditgewährung ist eine selbständige sonstige Leistung, da die Voraussetzung des A 3.11 Abs. 1 UStAE erfüllt ist. Umsatzort ist Forchheim (§ 3a Abs. 2 UStG); Forchheim ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Umsätze sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und nach § 4 Nr. 8 Bst. a UStG steuerfrei. Das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG beträgt 7.140 €

b) Verkauf der Büromöbel

Der Verkauf der Büromöbel stellt 40 Lieferungen dar (§ 3 Abs. 1 UStG). Der jeweilige Umsatzort ist gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Bamberg. Der Eigentumsvorbehalt ist unbeachtlich (§ 449 BGB i. V. m. A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE).

Bamberg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Umsätze sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG beträgt 60.000 €; die USt beträgt 11.400 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2021.

c) Rückholung der Ware im November 2021

Mit der Rückholung der Ware im November 2021 werden alle Lieferungen und die Kreditgewährung rückgängig gemacht. Damit ist die USt gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG und § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG um 11.400 € zu mindern; die Minderung ist im Voranmeldungszeitraum November 2021 vorzunehmen (§ 17 Abs. 1 S. 8 UStG¹ i. V. m. A 17.1 Abs. 2 S. 2 UStAE).

¹ Zum 29.12.2020 geändert durch das JStG 2020 vom 21.12.2020, a. a. O.

Klausurtechnik

Sofern – abweichend von diesem Sachverhalt – eine steuerpflichtige Lieferung und eine Kreditgewährung, welche eine Nebenleistung zu der Lieferung darstellt, getätigt wurden, ist die steuerpflichtige Lieferung (einschließlich der Nebenleistung Kreditgewährung) rückgängig zu machen. Die Umsatzsteuer wäre in diesem Fall um 12.540 € (Lieferung Möbel 71.400 € + Gewährung Kredit 7.140 € = 78.540 € / 1,19 x 19 %) zu berichtigen.

d) Nutzungsüberlassung

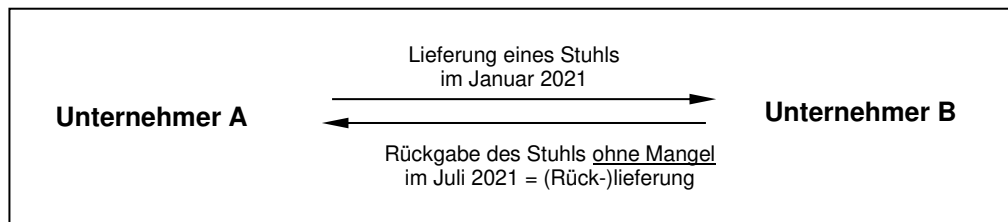
An die Stelle der 40 Lieferungen treten 40 Nutzungsüberlassungen des Möbelgroßhändlers Maller an den Architekten Lang für den Zeitraum vom 01.08. - 30.11.2021. Es liegen 40 sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG vor (→ keine Teilleistungen, da keine wirtschaftlich teilbaren Nutzungsüberlassungen vorliegen). Es handelt sich dabei jeweils um Hilfgeschäfte (A 2.7 Abs. 2 S. 1 - 3 UStAE). Der jeweilige Umsatzort ist gem. § 3a Abs. 2 UStG in Forchheim am Betriebssitz des Architekten Lang. Dies ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Umsätze sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und, mangels der Anwendung des § 4 UStG, steuerpflichtig. Das Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG beträgt 19.800 € (100/119 von 23.562 €). Die USt beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), 3.762 € (19/119 von 23.562 €). Die sonstigen Leistungen sind im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt; hier: zum Zeitpunkt des Endes der Nutzungsüberlassung im November 2021 (A 13.1 Abs. 3 S. 1 UStAE). Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums November 2021.

3.2. Rücklieferung

Eine Rücklieferung liegt vor, wenn nicht das Verpflichtungsgeschäft rückabgewickelt wird, sondern ein **neues Verpflichtungsgeschäft** über denselben Gegenstand in umgekehrter Richtung abgeschlossen wird (vgl. nachfolgende Skizze). Ob eine Rückgängigmachung oder eine Rücklieferung vorliegt, ist aus der Position des ursprünglichen Lieferungsempfängers zu beurteilen (A 1.1 Abs. 4 S. 2 UStAE).

KT
13a

FS
I 13



Bei der Rücklieferung bleibt die ursprüngliche Lieferung zwischen den Beteiligten bestehen. Die Übergabe des Gegenstandes an den ursprünglichen Lieferer stellt eine zweite Lieferung dar. Eine einen selbständigen Umsatz auslösende Rücklieferung liegt vor, wenn die Beteiligten ein neues Umsatzgeschäft eingehen und der Empfänger der Hinlieferung dieses dadurch erfüllt, dass er dem ursprünglichen Lieferer die Verfügungsmacht an dem gelieferten Gegenstand in Erwartung einer Gegenleistung überträgt (A 17.1 Abs. 8 S. 3 UStAE). Anhaltspunkte für eine Rücklieferung sind:

- der ursprünglich liefernde Unternehmer kauft einen Gegenstand auf Grund einer unabhängigen Willensentscheidung und auf Grund eines selbständig zu beurteilenden Leistungsaustausches zurück
- die Inzahlungnahme des gelieferten Gegenstandes erfolgt zum gemeinen Wert und nicht zum ursprünglichen Wert
- die Rückgabe des Gegenstandes erfolgt innerhalb der Garantiezeit ohne Mängel
- die Rückgabe des Gegenstandes erfolgt außerhalb der Garantiezeit
- der Verkäufer macht von seinem Recht des Wieder(ein)kaufes Gebrauch (§ 456 BGB)

Umsatzsteuerrechtlich führt diese Rücklieferung, soweit eine Lieferung eines neuen Gegenstandes erfolgt, zu einem Tausch (ggf. mit Baraufgabe) (§ 3 Abs. 12 S. 1 UStG i. V. m. A 10.5 Abs. 1 S. 7 UStAE²).

² Geändert mit BMF v. 28.08.2020, BStBl. 2020 I S. 928.

Beispiel

Der Möbelhändler Alfons Gleich mit Betriebssitz in Kitzingen verkaufte am 20.06.2021 einen Wohnzimmerschrank für 11.900 € an den als Arbeitnehmer tätigen Rechtsanwalt Konrad Bresan mit Wohnsitz in Ochsenfurt. Die Auslieferung erfolgt am 22.06.2021 durch ein Betriebsfahrzeug des Alfons Gleich an Bresan; der Wohnzimmerschrank wurde aus Transportgründen zerlegt. Bresan zahlte den Kaufpreis i. H. v. 11.900 € noch im Juni 2021 durch Überweisung an Gleich.

Am 22.08.2021 wollte Bresan statt des ausgelieferten Wohnzimmerschranks aus Eichenholz einen gleichartigen Wohnzimmerschrank aus Kirschholz. Wegen der Wertminderung in den drei Monaten auf einen erzielbaren Verkaufserlös i. H. v. 10.710 € forderte der Möbelhändler Gleich von Bresan eine Zuzahlung i. H. v. 1.190 €. Der neue Schrank (aus Transportgründen zerlegt) wurde durch ein Betriebsfahrzeug des Alfons Gleich am 24.08.2021 an Bresan ausgeliefert. B zahlte die 1.190 € Zuzahlung noch im August 2021 durch Überweisung an Gleich.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich für den Möbelhändler Alfons Gleich aus dem Sachverhalt? Alfons Gleich besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösung

a) Verkauf der Möbel

Der Verkauf des Möbelstückes stellt für Alfons Gleich eine Lieferung dar (§ 3 Abs. 1 UStG). Gleich befördert gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG; das Zerlegen aus Transportgründen ist unerheblich (A 3.12 Abs. 4 S. 7 UStAE). Der Ort der Lieferung ist Kitzingen (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG). Der Umsatz ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 10.000 €; die USt beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), 1.900 €. Die Steuer entsteht mit Ablauf des VAZ Juni 2021 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG).

b) Rückgabe des Wohnzimmerschranks

Die Rückgabe des Wohnzimmerschranks durch Bresan stellt eine Rücklieferung nach A 1.1 Abs. 4 S. 2 UStAE dar. Mangels Nachhaltigkeit ist diese Lieferung bei Bresan im nichtunternehmerischen Vermögen nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG i. V. m. A 2.3 Abs. 5 UStAE). Alfons Gleich hat aus der erhaltenen Rücklieferung keinen Vorsteuerabzug.

c) Lieferung des Wohnzimmerschranks aus Kirschholz

Alfons Gleich bewirkt mit der Lieferung des Schranks aus Kirschholz im August 2021 eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG; der Umsatz findet im Rahmen eines Tausches mit Baraufgabe statt (§ 3 Abs. 12 S. 1 UStG i. V. m. A 10.5 Abs. 1 S. 7 UStAE³). Gleich befördert gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG. Das Zerlegen aus Transportgründen ist unerheblich (A 3.12 Abs. 4 S. 7 UStAE). Der Umsatzort ist gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Kitzingen; Kitzingen ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Umsatz ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Als Entgelt ist gem. § 10 Abs. 2 S. 2 UStG i. V. m. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG der Betrag von 10.000 € anzusetzen (100/119 von 11.900 € → gemeiner Wert der erhaltenen gebrauchten Schrankwand i. H. v. 10.710 € (netto 9.000 €) zuzüglich der von Bresan erhaltenen Baraufzahlung i. H. v. 1.190 €). Die USt beträgt 1.900 € (19/119 von 11.900 €). Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums August 2021 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG).

3.3. Umtausch

Beim Umtausch wird der ursprüngliche Liefergegenstand gegen einen anderen Liefergegenstand unter Rückgabe des ersten Liefergegenstandes ausgetauscht. Dabei ist es unerheblich, ob ein gleichartiger Gegenstand oder ein völlig anderer erworben wird. Der ursprüngliche Kaufvertrag wird aufrechterhalten. Die erste Lieferung ist **rückgängig** zu machen (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG); die zweite Lieferung ist gesondert umsatzsteuerrechtlich zu würdigen.

³ Geändert mit BMF v. 28.08.2020, BStBl. 2020 I S. 928.

4. Sonstige Leistung

→ § 3 Abs. 9 UStG, A 3.1 Abs. 4 UStAE

KT
14-14a

4.1. Begriff der sonstigen Leistung

Die Legaldefinition des Begriffs „sonstige Leistung“ ergibt sich aus § 3 Abs. 9 S. 1 und 2 UStG:

FS
I 12.1
I 14

„Sonstige Leistungen sind Leistungen, die keine Lieferungen sind. Sie können auch in einem Unterlassen oder im Dulden einer Handlung oder eines Zustandes bestehen“.

Eine sonstige Leistung kann demnach u. a. in folgenden Fällen vorliegen (A 3.1 Abs. 4 UStAE):

- im Tätigwerden im Rahmen einer Dienstleistung, z. B. Rechtsberatung durch einen Steuerberater
- im Dulden eines Zustandes, z. B. Vermietung einer Wohnung oder Dulden einer Lizenznutzung
- durch Unterlassen, z. B. die entgeltliche Unterlassung von Wettbewerb über einen Zeitraum von fünf Jahren
- Vermittlungsleistungen
- Dienstleistungskommission
- Beförderungsleistungen
- Werkleistungen
- Veräußerung von Firmenwert und Kundenstamm (A 3.1 Abs. 4 S. 2 UStAE)

Weitere Beispiele für sonstige Leistungen sind aus dem Katalog gem. A 3.5 Abs. 3 UStAE ersichtlich.

4.2. Zeitpunkt der sonstigen Leistung bei vereinbarten Entgelten

Die sonstige Leistung ist im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt (A 13.1 Abs. 3 S. 1 UStAE).

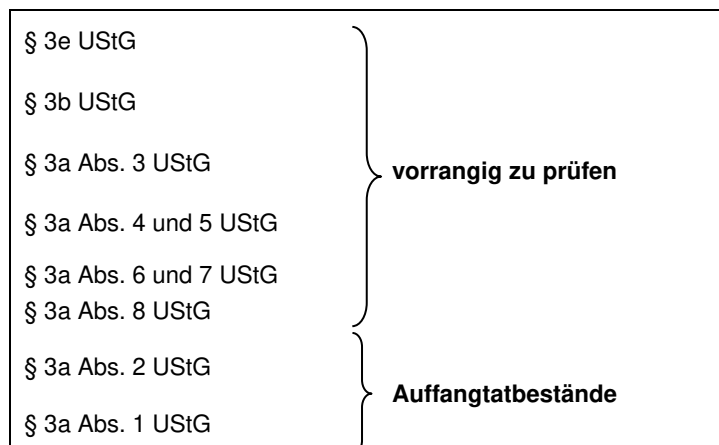
4.3. Die Bestimmung des Umsatzortes einer sonstigen Leistung

→ §§ 3a, 3b, 3e UStG

Bei der Bestimmung des Ortes der sonstigen Leistung sind – in Abhängigkeit von der Art der erbrachten sonstigen Leistung – folgende Vorschriften zu beachten:

Vorschrift	Art der sonstigen Leistung
§ 3a UStG	Sonstige Leistungen, soweit §§ 3b und 3e UStG keine Anwendung finden
§ 3b UStG	Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende sonstige Leistungen
§ 3e UStG	Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn

Die **Prüfungsreihenfolge** für die Bestimmung des **Ortes der sonstigen Leistung** stellt sich wie folgt dar:



In einer Vielzahl der vorgenannten Vorschriften ist von Bedeutung, ob die sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer oder aber an einen Unternehmer ausgeführt wurde. Vor der Bestimmung des Umsatzortes einer sonstigen Leistung sollte daher zunächst geprüft werden, **ob der Empfänger der sonstigen Leistung ein Nichtunternehmer oder Unternehmer** ist.

Für die Beurteilung der Frage, ob der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer oder ein Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG, d. h. Unternehmer ist, ist der Zeitpunkt maßgebend, in dem die Leistung an den Leistungsempfänger erbracht wird (A 3a.1 Abs. 1 S. 1 UStAE und A 3a.2 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Soweit keine der in der o.g. Übersicht dargestellten, vorrangig zu prüfenden Vorschriften greifen, finden die beiden Auffangtatbestände des § 3a Abs. 1 UStG und § 3a Abs. 2 UStG Anwendung:

- Sonstige Leistungen **an Nichtunternehmer** werden grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG).
- Sonstige Leistungen **an Unternehmer** für deren Unternehmen werden grundsätzlich an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Empfänger sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 2 UStG).

Beispiel

Der Kfz-Sachverständige Martin mit Betriebssitz in München begutachtet im Juli 2021 für den Frachtführer Harter aus München einen verunglückten Lkw des Frachtführers in Decin (Tschechien). Der Frachtführer Harter nutzt den Lkw nach der Durchführung entsprechender Reparaturen weiterhin in seinem Unternehmen in München.

Abwandlung

Der Kfz-Sachverständige Martin führt die Begutachtung für die in München ansässige Privatperson Schmidt durch, welche den Lkw angemietet hatte.

Lösung

Der Kfz-Sachverständige Martin bewirkt mit der Begutachtung eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG gegenüber dem Unternehmer Harter. Umsatzort ist gem. § 3a Abs. 2 UStG München. Die Vorschrift des § 3a Abs. 2 UStG kommt zur Anwendung, da der Auftraggeber Unternehmer ist und die Leistung des Sachverständigen für sein Unternehmen bezieht.

Abwandlung

Martin bewirkt mit der Begutachtung gegenüber der Privatperson Schmidt eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG. Umsatzort ist jedoch gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG Decin. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG findet Anwendung, da Empfänger der Leistung des Sachverständigen eine Privatperson ist.

4.4. Übersicht zu § 3a UStG

In der nachfolgenden Übersicht ist dargestellt, für welche Arten der sonstigen Leistungen (vgl. Spalte 2) und an welchen Personenkreis der Leistungsempfänger (vgl. Spalte 3) welche Ortbestimmungsvorschrift des § 3a UStG (vgl. Spalte 1) zur Anwendung kommt und wo sich dementsprechend der Ort der sonstigen Leistung befindet (vgl. Spalte 4).

§ 3a UStG	Art der sonst. Leistungen	Leistungsempfänger	Umsatzort
§ 3a Abs. 1 UStG			
§ 3a Abs. 1 UStG	Jede sonstige Leistung, die an einen <u>Nichtunternehmer</u> erbracht wird, sofern keine andere Vorschrift für die Ortbestimmung einer sonstigen Leistung einschlägig ist	Nichtunternehmer	Ort, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen (A 3a.1 Abs. 1 S. 3 ff. UStAE) bzw. seine Betriebsstätte (A 3a.1 Abs. 2 und 3 UStAE) betreibt
§ 3a Abs. 2 UStG			
§ 3a Abs. 2 UStG	Jede sonstige Leistung, die an einen <u>Unternehmer</u> erbracht wird, sofern keine andere Vorschrift für die Ortbestimmung einer sonstigen Leistung einschlägig ist	- Unternehmer, für deren Unternehmen - Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG	Ort, wo der Empfänger der sonstigen Leistung sein Unternehmen bzw. seine Betriebsstätte betreibt
§ 3a Abs. 3 UStG			
§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück	Status des Leistungsempfängers ist unbeachtlich	Lage des Grundstücks
§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG	Sonstige Leistungen in Form der kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels	Status des Leistungsempfängers ist unbeachtlich	Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger übergeben wird
§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 und 4 UStG	Sonstige Leistungen in Form der <u>nicht</u> kurzfristigen (langfristigen) Vermietung eines Beförderungsmittels	Nichtunternehmer	Ort, wo Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat beachte: bei der Vermietung eines Sportboots § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 4 UStG.
§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Kultur, Sport, Wissenschaft, Unterricht, Messen, Ausstellungen etc.	Nichtunternehmer	Ort der Erbringung der sonstigen Leistung
§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG	Restaurationsleistungen	Status des Leistungsempfängers ist unbeachtlich	Ort der Erbringung der sonstigen Leistung
§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG	Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen	Nichtunternehmer	Ort der Erbringung der sonstigen Leistung
§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG	Vermittlungsleistungen	Nichtunternehmer	Ort des vermittelten Umsatzes
§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG	Einräumung der Eintrittsberechtigung zur kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen etc. Veranstaltungen	Unternehmer, für deren Unternehmen und Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG	Ort an dem die Veranstaltung tatsächlich durchgeführt wird
§ 3a Abs. 4 UStG			
§ 3a Abs. 4 UStG	Sonstige Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 UStG	Nichtunternehmer, mit Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet	Wohnort oder Sitz des Nichtunternehmers

§ 3a UStG	Art der sonst. Leistungen	Leistungsempfänger	Umsatzort
§ 3a Abs. 5 UStG (zum 01.01.2019 geändert⁴)			
§ 3a Abs. 5 UStG	Telekommunikationsdienstleistungen, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen beachte: § 3a Abs. 5 S. 3 bis 5 UStG (u.a. Umsatzschwelle von 10.000 €, Verzicht auf die Anwendung der Umsatzschwelle von 10.000 €)	Nichtunternehmer	Wohnsitz, gewöhnlicher Aufenthaltsort oder Sitz des Leistungsempfängers
§ 3a Abs. 6 UStG			
§ 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 - 3 UStG	Unternehmer, der sein Unternehmen von einem im Drittlandsgebiet liegenden Ort aus betreibt, erbringt		
Nr. 1	<ul style="list-style-type: none"> - eine in § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG bezeichnete Leistung oder - die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels 	<ul style="list-style-type: none"> - Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG und Nichtunternehmer (s. o.) - Nichtunternehmer 	Inland, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird
Nr. 2	<ul style="list-style-type: none"> - eine in § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 - 10 UStG bezeichnete sonstige Leistung 	<ul style="list-style-type: none"> - im Inland ansässige juristische Personen des öffentlichen Rechts 	Inland, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird
Nr. 3	<ul style="list-style-type: none"> - eine in § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 1 und 2 UStG bezeichnete sonstige Leistung 	<ul style="list-style-type: none"> - Nichtunternehmer 	Inland, wenn die Leistung dort genutzt oder ausgewertet wird
§ 3a Abs. 7 UStG			
§ 3a Abs. 7 UStG	Vermietet ein Unternehmer, der sein Unternehmen vom Inland aus betreibt, kurzfristig ein Schienenfahrzeug, einen Kraftomnibus oder ein ausschl. zur Beförderung von Gegenständen bestimmtes Straßenfahrzeug, ist diese Leistung abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, wenn die nebenstehenden Voraussetzungen erfüllt sind	Unternehmer für deren Unternehmen, wenn diese im Drittland ansässig sind	Drittlandsgebiet, wenn die Leistung im Drittlandsgebiet genutzt wird
§ 3a Abs. 8 UStG			
§ 3a Abs. 8 S. 1 UStG	Unternehmer erbringt eine Güterbeförderungsleistung, ein Beladen, Entladen, Umschlagen oder ähnliche mit der Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistung i. S. d. § 3b Abs. 2 UStG, eine Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen oder eine Begutachtung dieser Gegenstände, eine Reisevorleistung i. S. d. § 25 Abs. 1 S. 5 UStG oder bei Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen	Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG	Abweichend von § 3a Abs. 2 UStG Drittlandsgebiet , wenn die Leistung im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird
§ 3a Abs. 8 S. 2 UStG	S. 1 des § 3a Abs. 8 UStG findet keine Anwendung, wenn die in diesem Satz bezeichneten Leistungen in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete tatsächlich ausgeführt werden.		

⁴ Zum 01.07.2021 geändert durch das JStG 2020 vom 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

4.5. Arten der sonstigen Leistungen nach § 3a UStG

Nachfolgend sind Arten der sonstigen Leistung bzw. deren Bestimmung des Umsatzortes nach § 3a UStG in der Reihenfolge des Gesetzes dargestellt.

4.5.1. Sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs. 1 UStG)

→ A 3a.1 UStAE

Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG nur bei Leistungen an

- Leistungsempfänger, die nicht Unternehmer sind
- Unternehmer, wenn die Leistung nicht für ihr Unternehmen bezogen wird und es sich nicht um eine juristische Person handelt
- sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, wenn die Leistung für den privaten Bedarf des Personals bestimmt ist
- nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, ohne USt-IdNr.

Ort der Leistung ist dort, von wo **aus der Leistende sein Unternehmen** betreibt (§ 21 AO). Der Ort einer Betriebsstätte ist nach § 3a Abs. 1 S. 2 UStG Leistungsort, wenn die sonstige Leistung von dort ausgeführt wird, d.h. die sonstige Leistung muss der Betriebsstätte tatsächlich zuzurechnen sein. Dies ist der Fall, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen **Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte** ausgeführt werden. Es ist nicht erforderlich, dass das Umsatzgeschäft von der Betriebsstätte aus abgeschlossen wurde.

4.5.2. Sonstige Leistungen an Unternehmer (§ 3a Abs. 2 UStG)

→ A 3a.2 UStAE geändert mit BMF v. 09.10.2020, BStBl. 2020 I S. 1038, und v. 15.12.2020, BStBl. 2020 I S. 1374

Die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 2 UStG – **Empfängerortprinzip** – greift nur dann ein, wenn:

- der Leistungsempfänger ein **Unternehmer** ist und die Leistung **für sein Unternehmen** erhält
- nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr. (einem Unternehmer gleichgestellte juristische Person)
- juristische Person, die sowohl untern. als auch nicht untern. tätig ist und die Leistung für den untern. oder den nicht untern. Bereich, nicht aber für den privaten Bedarf des Personals, bezogen hat

Wird die sonstige Leistung an eine Betriebsstätte ausgeführt, ist als Leistungsort die empfangende Betriebsstätte maßgebend. Das ist der Fall, wenn die Leistung **ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist**. Es ist nicht erforderlich, dass der Auftrag von der Betriebsstätte aus an den leistenden Unternehmer erteilt wird, der die sonstige Leistung durchführt. Auch unerheblich ist, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte aus bezahlt wird.

Voraussetzung für die Anwendung des § 3a Abs. 2 UStG ist, dass die Leistung **für den unternehmerischen Bereich** des Leistungsempfängers ausgeführt wird (A 3a.2 Abs. 8 UStAE). Allerdings wird dort auch klargestellt, dass bei Leistungen, die **sowohl für den nichtunternehmerischen als auch für den unternehmerischen Bereich** des Leistungsempfängers erbracht werden, der Leistungsort **einheitlich nach § 3a Abs. 2 UStG** zu bestimmen ist. Problematisch ist in diesem Zusammenhang, wie der leistende Unternehmer **nachzuweisen** hat, dass sein Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht.

KT
14

KT
14a

Die Vorschrift des § 3a Abs. 2 UStG regelt nicht, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger ein Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. Diesbezüglich werden im A 3a.2 UStAE nähere Ausführungen gemacht. Bezüglich der Nachweisführung ist zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger ein im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer ist.

- **Leistungsempfänger ist im Gemeinschaftsgebiet ansässig**

Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte USt-IdNr., kann dieser damit regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird. Dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nichtunternehmerische Zwecke verwendet worden ist (A 3a.2 Abs. 9 UStAE).

- **Leistungsempfänger ist im Drittlandsgebiet ansässig**

Ist der Leistungsempfänger im Drittland ansässig, kann der Nachweis der Unternehmereigenschaft durch eine Bescheinigung einer Behörde des Sitzstaates geführt werden, in der diese bescheinigt, dass der Leistungsempfänger dort als Unternehmer erfasst ist (A 3a.2 Abs. 11 UStAE).

Klausurhinweis

In schriftlichen Prüfungsaufgaben muss sich diese Voraussetzung eindeutig aus dem Sachverhalt bzw. den Bearbeitungshinweisen ergeben.

ES
I 14.1

4.5.3. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG, A 3a.3 UStAE geändert mit BMF v. 15.12.2020, BStBl. 2020 I S. 1374

Die Regelung des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG gilt sowohl für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer als auch an Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG (A 3a.3 Abs. 1 UStAE). Nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG wird eine **sonstige Leistung** im Zusammenhang mit einem Grundstück **dort ausgeführt, wo das Grundstück liegt**.

Der Grundstücksbegriff i. S. d. Umsatzsteuerrechts ist ein eigenständiger Begriff des Unionsrechts; er richtet sich nicht nach dem zivilrechtlichen Begriff eines Grundstücks (A 4.12.1 Abs. 1 S. 1, 2 UStAE). A 3a.3 Abs. 2 UStAE regelt, was unter einem Grundstück i. S. d. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG zu verstehen ist.

Unter die Regelung des § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG fallen insbesondere:

- sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art
Beispiele
Vermietung und Verpachtung von unbebauten oder bebauten Grundstücken (Ferienhäuser, Campingplätze und Bootsanlegeplätze) (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Bst. a UStG)
- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken
Beispiele
Leistungen der Grundstücksmakler und Notare (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Bst. b UStG)
- sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung oder Ausführung von Bauleistungen dienen
Beispiele
Leistungen der Architekten; Leistungen der Unternehmer, die Abbrucharbeiten ausführen (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 2 Bst. c UStG)

Nicht dazu gehören Veröffentlichungen von Immobilienanzeigen durch Zeitungen, Finanzierung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung sowie die Rechts- und Steuerberatung in Grundstückssachen.

Eine sonstige Leistung, für welche § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG Anwendung findet, muss in einem engen Zusammenhang mit einem ausdrücklich bestimmten Grundstück stehen. Ein enger Zusammenhang ist beispielsweise gegeben, wenn sich die sonstige Leistung nach den tatsächlichen Umständen überwiegend auf die Bebauung, Verwertung, Nutzung oder Unterhaltung des Grundstücks selbst bezieht. Hierzu gehört auch die Eigentumsverwaltung, die sich auf den Betrieb von Geschäfts-, Industrie- oder Wohnimmobilien durch oder für den Eigentümer des Grundstücks bezieht, mit Ausnahme von Portfolio-Management in Zusammenhang mit Eigentumsanteilen an Grundstücken (A 3a.3 Abs. 3 UStAE). Das Grundstück selbst muss zudem Gegenstand der sonstigen Leistung sein. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn ein ausdrücklich bestimmtes Grundstück insoweit als wesentlicher Bestandteil einer sonstigen Leistung anzusehen ist (A 3a.3 Abs. 3a UStAE).

4.5.4. Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG)

ES
I 14.2

→ § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG, A 3a.5 UStAE geändert mit BMF v. 15.12.2020, BStBl. 2020 I S. 1374

4.5.4.1. Allgemeines

Der **Ort der Vermietung eines Beförderungsmittels** ist insbesondere **von der Dauer der Vermietung abhängig**. Dabei richtet sich die Dauer der Vermietung nach der tatsächlichen Dauer der Nutzungsüberlassung; wird der Zeitraum der Vermietung auf Grund höherer Gewalt verlängert, ist dieser Zeitraum bei der Abgrenzung einer kurzfristigen von einer langfristigen Vermietung nicht zu berücksichtigen (Art. 39 Abs. 1 Unterabs. 3 MwStVO). Wird ein Beförderungsmittel mehrfach unmittelbar hintereinander an denselben Leistungsempfänger für einen Zeitraum vermietet, liegt eine kurzfristige Vermietung grundsätzlich nur dann vor, wenn der ununterbrochene Vermietungszeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bzw. 30 Tagen insgesamt nicht überschritten wird (Art. 39 Abs. 1 Unterabs. 1 und 2 und Abs. 2 Unterabs. 1 und 2 MwStVO). Wird ein Beförderungsmittel zunächst kurzfristig und anschließend über einen als langfristig geltenden Zeitraum an denselben Leistungsempfänger vermietet, sind die beiden Vermietungszeiträume abweichend von den vorgenannten Ausführungen getrennt voneinander zu betrachten, sofern diese vertraglichen Regelungen nicht zur Erlangung steuerrechtlicher Vorteile erfolgten (Art. 39 Abs. 2 Unterabs. 3 MwStVO).

Als **Beförderungsmittel sind Gegenstände** anzusehen, deren **Hauptzweck** auf die **Beförderung von Personen und Gütern** zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist und die sich auch tatsächlich fortbewegen (Art. 38 Abs. 1 MwStVO).

Beförderungsmittel (A 3a.5 Abs. 2 S. 1, 2 UStAE)	KEINE Beförderungsmittel (A 3a.5 Abs. 2 S. 3 UStAE)
Auflieger, Sattelanhänger, Fahrzeughänger, Eisenbahnwaggons, Elektro-Caddywagen, Transportbetonmischer, Segelboote, Ruderboote, Paddelboote, Motorboote, Sportflugzeuge, Segelflugzeuge, Wohnmobile, Wohnwagen sowie landwirtschaftliche Zugmaschinen	Bagger, Planiermaschinen, Bergungskräne, Schwertransportkräne, Transportbänder, Gabelstapler, Elektrokarren, Rohrleitungen, Ladekräne, Schwimmkräne, Schwimmrammen, Container, militärische Kampffahrzeuge

Als Vermietung von Beförderungsmitteln gilt auch die Überlassung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch Arbeitgeber an ihre Arbeitnehmer zur privaten Nutzung (A 3a.5 Abs. 2 S. 5 UStAE).

4.5.4.2. Kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 u. 2 UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG

Die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG gilt für die kurzfristige Vermietungsleistung von Beförderungsmitteln, unabhängig vom Status des Leistungsempfängers.

Leistungsort bei der kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels ist regelmäßig der Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Das ist der Ort, an dem das Beförderungsmittel dem Leistungsempfänger übergeben wird bzw. dieser es physisch in Besitz nimmt (Art. 40 der MwStVO).

Als kurzfristig im vorgenannten Sinne gilt eine Vermietung über einen ununterbrochenen Zeitraum

- a) von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen
- b) von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln

Beispiel

Das Bootsvermietungsunternehmen Bauer mit Sitz in Berlin vermietet an den Unternehmer Ullrich eine Yacht für vier Wochen. Die Übergabe der Yacht erfolgt an der Betriebsstätte des Bauer in einem italienischen Adriahafen.

Lösung

Der Leistungsort für die Vermietungsleistung des Bauer an Ullrich ist in Italien, dem Ort, an dem das vermietete Boot tatsächlich von Bauer an Ullrich übergeben wird.

4.5.4.3. Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels (§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 u. 4 UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 und 4 UStG

Die Ortsbestimmung des § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 und 4 UStG gilt für die langfristige Vermietungsleistung von Beförderungsmitteln, wenn der Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist.

Leistungsort bei der langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels ist regelmäßig der Ort, an dem der Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder Sitz hat (A 3a.5 Abs. 8 S. 1 UStAE). Zur Definition des Wohnsitzes und des gewöhnlichen Aufenthaltsorts vgl. A 3a.1 Abs. 1 S. 9 und 10 UStAE. Hinsichtlich der langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels an einen Nichtunternehmer, welcher in verschiedenen Ländern ansässig ist oder seinen Wohnsitz in einem Land und seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land hat, wird auf die Ausführungen im A 3a.5 Abs. 8a UStAE verwiesen.

Eine langfristige Vermietung liegt vor, wenn die Vermietung über einen ununterbrochenen Zeitraum von mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und von mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln erfolgt (A 3a.5 Abs. 8 S. 6 UStAE).

Beispiel

Ein österreichischer Staatsbürger mit Wohnsitz in Salzburg tritt eine private Deutschlandreise in München an und mietet ein Kraftfahrzeug bei einem Unternehmer mit Sitz in München für zwei Monate. Das Fahrzeug soll ausschließlich im Inland genutzt werden.

Lösung

Es handelt sich um eine langfristige Vermietung. Der Leistungsort ist deshalb nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG zu bestimmen. Die Vermietung des Kraftfahrzeugs durch einen im Inland ansässigen Unternehmer ist insgesamt in Österreich am Wohnsitz des Leistungsempfängers steuerbar, auch wenn das vermietete Beförderungsmittel während der Vermietung nicht in Österreich, sondern ausschließlich im Inland genutzt wird. Die Vermietung ist in Deutschland nicht steuerbar.

Werden Beförderungsmittel langfristig durch einen im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer an Nichtunternehmer zur Nutzung im Inland vermietet, bestimmt sich der Leistungsort bei der Vermietung nach § 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 1 UStG (A 3a.5 Abs. 9 S. 1 UStAE).

4.5.5. Tätigkeitsbezogene Leistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG) und Eintrittsberechtigungen nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG

FS
I 14.3

→ § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG, A 3a.6 UStAE, § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG fallen bestimmte Tätigkeiten, die in einem positiven Tun bestehen, dies sind insbesondere:

- kulturelle Leistungen
- künstlerische Leistungen (z. B. Oper, Schauspiel), einschließlich der damit zusammenhängenden Leistungen (z. B. der Tontechniker)
- wissenschaftliche Leistungen (z. B. wissenschaftliche Vorträge)
- unterrichtende Leistungen (z. B. Veranstaltung von Kursen)
- sportliche Leistungen (z. B. Tennis, Fußball, Radsport)
- unterhaltende Leistungen (z. B. Filmvorführungen, Tanzveranstaltungen)
- Leistungen in Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen

Ort der Leistung ist in diesen Fällen dort, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden; entscheidend ist, wo der Schwerpunkt der jeweiligen sonstigen Leistung liegt; dieser ist im Zweifel dort, wo die entscheidenden Bedingungen für den Erfolg gesetzt werden (z. B. beim Künstler, Redner etc. am Ort des Auftritts).

Die Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG greift nur in den Fällen, in denen der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist. Bei Leistungen an Unternehmer für deren unternehmerischen Bereich richtet sich der Leistungsort grundsätzlich nach § 3a Abs. 2 UStG nach dem Sitz des Leistungsempfängers.

Ausgenommen von § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG die Eintrittsberechtigungen zu kulturellen, künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Veranstaltungen, wenn diese an einen Unternehmer erbracht werden. Diese Leistungen werden an dem Ort besteuert, an dem die Veranstaltungen tatsächlich erbracht werden.

Beispiel

Der Hochschullehrer Franz Kreller hält im Auftrag eines Verbandes (ausschließlich nicht unternehmerisch tätig; für Umsatzsteuerzwecke wurde keine USt-IdNr. erteilt) auf einem Fachkongress in Hamburg einen Vortrag über sein Forschungsgebiet (Maschinenbau, Ergebnisse der Forschung). Zugleich händigt der Hochschullehrer allen Teilnehmern ein Manuskript seines Vortrags aus. Vortrag und Manuskript haben nach Inhalt und Form den Charakter eines wissenschaftlichen Gutachtens. Sie sollen allen Teilnehmern des Fachkongresses zur Erweiterung ihrer beruflichen Kenntnisse dienen.

Lösung

Der Hochschullehrer Franz Kreller erbringt mit seinem Vortrag und der Ausgabe der Manuskripte sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. 9 UStG.

Der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG. Umsatzort ist Hamburg.

Die **Messedienstleistungen** sind in § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. a UStG aufgenommen worden (A 3a.4 UStAE).

Bei der reinen Überlassung von **Standflächen** auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter handelt es sich dagegen um sonstige Leistungen in Zusammenhang mit einem Grundstück; der Ort dieser Leistungen richtet sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (A 3a.4 Abs. 1 UStAE).

4.5.6. Restaurationsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG, A 3.6 UStAE, A 3a.6 Abs. 8 UStAE

Bei der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistungen) richtet sich der Leistungsort nach dem Ort, an dem diese Leistung tatsächlich erbracht wird.

Die Ortsregelung gilt nicht für Restaurationsleistungen an Bord eines Schiffes, in einem Flugzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet; in diesen Fällen bestimmt sich der Leistungsort nach § 3e UStG.

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG gilt sowohl für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer als auch an Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG (A 3a.6 Abs. 8 UStAE).

Beispiel 1

Hans Schiller betreibt in Nürnberg eine Firma für Eventcatering. Er beliefert eine Firmenfeier in München mit hochwertigen Speisen. Hans Schiller stellt das Geschirr und das Servicepersonal.

Lösung

Hans Schiller erbringt mit der Restaurationsleistung eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG, da das Dienstleistungselement überwiegt (A 3a.6 UStAE).

Umsatzort ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG München.

Die Restaurationsleistung muss als sonstige Leistung anzusehen sein; zur Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung bei der Abgabe von Speisen und Getränken wird auf A 3.6 UStAE verwiesen, welcher nachfolgend zusammengefasst dargestellt wird.

Mit mehreren Urteilen hatten der EuGH und der BFH zur Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken entschieden.⁵ Das BMF-Schreiben v. 20.03.2013, BStBl. 2013 I S. 444, regelt die Anwendung dieser Urteile; des Weiteren wurde A 3.6 UStAE entsprechend neu gefasst. Neben den Urteilen ist für nach dem 30.06.2011 ausgeführte Umsätze Art. 6 MwStVO zu beachten.

a) Allgemeines

Verzehrfertig zubereitete Speisen können sowohl im Rahmen einer ggf. ermäßigt besteuerten Lieferung als auch im Rahmen einer nicht ermäßigt besteuerten sonstigen Leistung abgegeben werden. Die Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen richtet sich dabei nach den allgemein gültigen Grundsätzen. Bei einer einheitlichen Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen bestimmen.

⁵ EuGH-Urteil v. 10.03.2011, C-497/09, BFH-Urteile v. 08.06.2011, XI R 37/08, BStBl. 2013 II S. 238, v. 30.06.2011, V R 3/07, BStBl. 2013 II S. 241, v. 30.06.2011, V R 35/08, BStBl. 2013 II S. 244, v. 30.06.2011, V R 18/10, BStBl. 2013 II S. 246, v. 12.10.2011, V R 66/09, BStBl. 2013 II S. 250 und v. 23.11.2011, XI R 6/08, BStBl. 2013 II S. 253.

Nach Art. 6 Abs. 1 MwStVO gilt die Abgabe zubereiteter oder nicht zubereiteter Speisen und/oder von Getränken zusammen mit ausreichenden unterstützenden Dienstleistungen, die deren sofortigen Verzehr ermöglichen, als sonstige Leistung. Die Abgabe von Speisen und/oder Getränken ist nur eine Komponente der gesamten Leistung, bei der der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt. Ob der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Umsatzes zu beurteilen. Bei dieser wertenden Gesamtbetrachtung aller Umstände des Einzelfalls sind nur solche Dienstleistungen zu berücksichtigen, die sich von denen unterscheiden, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind.

Dienstleistungselemente, die notwendig mit der Vermarktung von Lebensmitteln verbunden sind, bleiben bei der vorzunehmenden Prüfung unberücksichtigt.

Ebenso sind Dienstleistungen des speiseabgebenden Unternehmers oder Dritter, die in keinem Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen stehen (z. B. Vergnügungsangebote in Freizeitparks, Leistungen eines Pflegedienstes oder Gebäudereinigungsleistungen außerhalb eigenständiger Cateringverträge), nicht in die Prüfung einzubeziehen (A 3.6 Abs. 1 UStAE).

b) Elemente, welche mit der Vermarktung verzehrfertiger Speisen verbunden sind

Elemente, welche notwendig mit der Vermarktung verzehrfertiger Speisen verbunden und im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen sind, sind z. B. die Darbietung von Waren in Regalen, die Bereitstellung von Papierservietten und die Bereitstellung von Abfalleimern an Verkaufsständen.

Weitere Beispiele sind in A 3.6 Abs. 2 UStAE aufgeführt.

c) Nicht notwendigerweise mit der Vermarktung von Speisen verbundene (schädliche) Dienstleistungselemente

Nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbundene und damit für die Annahme einer Lieferung schädliche Dienstleistungselemente liegen vor, soweit sich der leistende Unternehmer nicht auf die Ausübung der Handels- und Verteilerfunktion des Lebensmitteleinzelhandels und des Lebensmittelhandwerks beschränkt. Unter anderem die folgenden Elemente sind nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden und daher im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigen:

- Servieren der Speisen und Getränke
- Gestellung von Bedienungs-, Koch- oder Reinigungspersonal
- Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck
- Überlassung von Mobiliar (z. B. Tischen und Stühlen) zur Nutzung außerhalb der Geschäftsräume des Unternehmers

Weitere Beispiele sind in A 3.6 Abs. 3 UStAE aufgeführt.

Erfüllen die überlassenen Gegenstände (Geschirr, Platten etc.) vornehmlich Verpackungsfunktion, stellt deren Überlassung kein berücksichtigungsfähiges Dienstleistungselement dar.

d) Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur

Die **Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur** stellt ein im Rahmen der Gesamtbetrachtung **zu berücksichtigendes Dienstleistungselement** dar. Zu berücksichtigen ist dabei insbesondere die Bereitstellung von Vorrichtungen, die den bestimmungsgemäßen Verzehr der Speisen und Getränke an Ort und Stelle fördern sollen (z. B. Räumlichkeiten, Tische und Stühle oder Bänke, Bierzeltgarnituren). Daneben sind beispielsweise die Bereitstellung von Garderoben und Toiletten in die Gesamtbetrachtung einzubeziehen (A 3.6 Abs. 4 S. 1, 2, 5 UStAE).

Nicht zu berücksichtigen sind behelfsmäßige Verzehrvorrichtungen, wie z. B. Verzehrtheken ohne Sitzgelegenheit oder Stehtische. Sofern die Abgabe der Speisen und Getränke zum Verzehr vor Ort erfolgt, kommt es jedoch nicht darauf an, dass sämtliche bereitgestellte Einrichtungen tatsächlich genutzt werden. Vielmehr ist das bloße Zur-Verfügung-Stellen ausreichend. In diesem Fall ist auf sämtliche Vor-Ort-Umsätze der allgemeine Steuersatz anzuwenden. Für die Berücksichtigung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur ist die Zweckabrede zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich. **Bringt der Kunde zum Ausdruck, dass er eine Speise vor Ort verzehren will, nimmt diese anschließend jedoch mit, bleibt es bei der Anwendung des allgemeinen Umsatzsteuersatzes** (A 3.6 Abs. 4 S. 10 - 15 UStAE).

Die vorgenannt dargestellten Grundsätze gelten gleichermaßen für Imbissstände wie für Verpflegungsleistungen in Kindertagesstätten, Schulen und Kantinen, Krankenhäusern, Pflegeheimen oder ähnlichen Einrichtungen, bei Leistungen von Catering-Unternehmen (Partyservice) und Mahlzeitendiensten („Essen auf Rädern“), (A 3.6 Abs. 6 S. 1 UStAE).

Beispiel 2

Der Unternehmer Schmidt betreibt einen Imbissstand. Er verkauft verzehrfertige Würstchen, Pommes frites usw. an seine Kunden in Pappbehältern oder auf Mehrweggeschirr. Der Kunde erhält dazu eine Serviette, Einweg- oder Mehrwegbesteck und auf Wunsch Ketchup, Mayonnaise oder Senf. Der Imbissstand verfügt über eine Theke, an der Speisen im Stehen eingenommen werden können. Der Betreiber hat vor dem Stand drei Stehtische aufgestellt. 80 % der Speisen werden zum sofortigen Verzehr abgegeben. 20 % der Speisen werden zum Mitnehmen abgegeben.

Lösung

*Unabhängig davon, ob die Kunden die Speisen zum Mitnehmen oder zum Verzehr an Ort und Stelle erwerben, liegen insgesamt **Lieferungen** vor, welche mit dem ermäßigten Steuersatz von 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG) besteuert werden. Die erbrachten Dienstleistungselemente (Bereitstellung einfachster Verzehrvorrichtungen wie einer Theke und Stehtischen sowie von Mehrweggeschirr) führen bei einer wertenden Gesamtbetrachtung des Vorgangs auch hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung. Die Qualität der Speisen und die Komplexität der Zubereitung haben auf die Beurteilung des Sachverhalts keinen Einfluss.*

Beispiel 3

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

Lösung

*Es liegen **sonstige Leistungen** i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG vor. Neben den Speisenerlieferungen werden Dienstleistungen erbracht, die nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden sind (Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen, Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks) und die bei Gesamtbetrachtung des Vorgangs das Lieferelement qualitativ überwiegen. Auf die Lieferung findet der Regelsteuersatz von 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) Anwendung; für im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 ausgeführte Umsätze ist der § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG i.V.m. Art. 6 MwStVO zu beachten.*

Auf die weiteren im A 3.6 Abs. 6 UStAE dargestellten Beispiele wird verwiesen.

4.5.7. Werkleistungen und Begutachtungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG, A 3a.6 Abs. 10 - 12 UStAE

Hierunter fallen Werkleistungen an beweglichen Gegenständen und deren Begutachtung; dies sind insbesondere folgende Leistungen:

- Reparaturleistungen an Maschinen und ähnlichen Gegenständen
- Wartungsarbeiten
- Montagearbeiten

- Erstellung von Schätzgutachten über den Wert eines Pkw, eines Bildes, Schmuck etc.

Beispiel

Der selbständige Gutachter G mit Betriebssitz in München begutachtet unter Verwendung seiner deutschen USt-IdNr. im Auftrag der Privatperson F einen Pkw an einer Unfallstelle in Innsbruck (Österreich).

Lösung

Der Ort der Begutachtung durch G liegt gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG in Innsbruck. Auf die Ansässigkeit des Auftraggebers F kommt es nicht an.

Maßgebend für den Ort der sonstigen Leistung ist bei der Ausführung der Tätigkeit an einen **Nichtunternehmer** der Ort, an dem der leistende Unternehmer die Leistung tatsächlich ausführt. Ist der **Leistungsempfänger ein Unternehmer**, richtet sich der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG; d. h. er befindet sich am Sitz des Leistungsempfängers.

4.5.8. Vermittlungsleistungen (§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG)

→ § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG, A 3a.7 UStAE

Bei der Vermittlung eines Umsatzes wird eine sonstige Leistung durch Tätigwerden eines Handelsvertreters nach § 3 Abs. 9 S. 1 UStG i. V. m. § 86 HGB ausgeführt. Dieser Handelsvertreter handelt **in fremdem Namen und auf fremde Rechnung** (§ 164 Abs. 1 BGB). Damit entstehen Rechtsbeziehungen für den vermittelten Umsatz (→ Lieferung, sonstige Leistung) nur zwischen dem leistenden Unternehmer und dem Leistungsempfänger (A 3.7 Abs. 1 S. 2 und 3 UStAE).

Als Beispiele für Vermittlungsleistungen sind zu nennen:

- die Vermittlung des Verkaufes eines Grundstückes
- die Vermittlung des Verkaufes eines Patents
- der Verkauf von Gebrauchsgütern in Secondhandshops bei entsprechender Ausgestaltung des Geschäftsablaufes (A 3.7 Abs. 7 S. 6 UStAE)

Eine **Vermittlungsleistung**, welche **an einen Nichtunternehmer** erbracht wird, gilt gem. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort als erbracht, an dem der **vermittelte Umsatz** ausgeführt wird.

Wird der Umsatz an einen **Unternehmer** ausgeführt, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG; d.h. **Sitz des Empfängers**.

Beachte

Bei der Vermittlung von langfristigen Vermietungen von Grundstücken, Wohnungen, Hotelzimmern und Ferienhäusern richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (A 3a.3 Abs. 9 Nr. 2 UStAE).

Beispiel

M hat in Dresden als selbständiger Immobilienmakler seinen Betriebssitz (Besteuerung nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen). M vermittelte im Oktober 2021 im Auftrag des Unternehmers U mit Wohnsitz in Dresden den Kauf eines Ferienhauses in Salzburg (Österreich) an ihn. U erwarb aufgrund dieser Vermittlung das Ferienhaus vom Bauunternehmer B aus Salzburg. M berechnete U für die Vermittlungsleistung im November 2021 Provision und Auslagenersatz i. H. v. 3.000 € zzgl. 570 € USt.

Lösung

Es bestehen Leistungsaustauschverhältnisse zwischen

- U (Käufer des Grundstücks) und B (Verkäufer des Grundstücks)
- M (Vermittler) und U (Auftraggeber nach A 15.2b Abs. 1 S. 1 und 2 UStAE)

M tritt gegenüber B im Namen und für Rechnung von U auf (→ auf fremden Namen und auf fremde Rechnung) (A 3.7 Abs. 1 S. 1 - 3 UStAE). Damit erbringt M gegenüber seinem Auftraggeber U mit der Vermittlungsleistung eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG.

KT
14b

FS
I 14.4

Der Ort der Vermittlungsleistung ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 Bst. b UStG in Salzburg (Belegenheitsort des Ferienhauses); Salzburg ist Ausland (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG).

Der Umsatz von M ist in Deutschland nicht steuerbar (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

M schuldet den Steuerausweis i. H. v. 570 € als unrichtigen Steuerausweis gem. § 14c Abs. 1 S. 1 UStG. Die Steuer entsteht gem. § 13 Abs. 1 Nr. 3 UStG mit Ablauf des VAZ November 2021 (Ausgabe der Rechnung). Steuerschuldner ist M (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG). M hat die Möglichkeit der Rechnungsberichtigung gem. § 14c Abs. 1 S. 2 UStG.

In Österreich ist die Vermittlungsleistung des M analog § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels § 4 UStG analog steuerpflichtig. M muss sich daher umsatzsteuerrechtlich in Österreich registrieren lassen.

FS
I 14.5

4.5.9. Katalogleistungen (§ 3a Abs. 4 UStG)

→ § 3a Abs. 4 UStG, A 3a.8 - A 3a.13 UStAE

Für bestimmte im § 3a Abs. 4 S. 2 UStG genannte Dienstleistungen, welche an Nichtunternehmer mit Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet erbracht werden, regelt § 3a Abs. 4 S. 1 UStG, dass sich der **Leistungsort am Wohnsitz oder Sitz des Leistungsempfängers** befindet.

Bei der **Bestimmung des Leistungsortes für die in § 3a Abs. 4 S. 2 UStG bezeichneten Leistungen sind folgende Fälle zu unterscheiden** (A 3a.8 UStAE):

- Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistungen ein **Nichtunternehmer und** hat er seinen **Wohnsitz oder Sitz außerhalb des Gemeinschaftsgebiets**, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat (§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG).
- Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung ein **Nichtunternehmer** und hat er seinen **Wohnsitz oder Sitz innerhalb des Gemeinschaftsgebiets**, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Insoweit verbleibt es bei der Regelung des § 3a Abs. 1 UStG. Zu beachten ist jedoch § 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 UStG.
- Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung ein **Nichtunternehmer**, der in verschiedenen Ländern ansässig ist oder seinen Wohnsitz in einem Land und seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort in einem anderen Land hat, ist
 - a) bei Leistungen an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der keine USt-IdNr. erteilt worden ist, der Leistungsort vorrangig an dem Ort, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung der juristischen Person vorgenommen werden, soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Betriebsstätte genutzt oder ausgewertet wird (Art. 24 Bst. a MwStVO),
 - b) bei Leistungen an eine natürliche Person der Leistungsort vorrangig an deren gewöhnlichem Aufenthaltsort (A 3a.1 Abs. 1 S. 10 - 14 UStAE), soweit keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Leistung an deren Wohnsitz genutzt oder ausgewertet wird (vgl. Art. 24 Bst. b MwStVO).
- Ist der **Empfänger** der sonstigen Leistung ein Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG, wird die sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt bzw. die juristische Person ihren Sitz hat (§ 3a Abs. 2 UStG).

4.5.10. Sonderregelung für elektronische Dienstleistungen (§ 3a Abs. 5 UStG)

→ § 3a Abs. 5 UStG i.d.F. ab 01.07.2021⁶, A 3a.9a - A 3a.12 UStAE

Sonstige Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG sind:

- Telekommunikationsdienstleistungen (A 3a.10 UStAE)
- Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen (A 3a.11 UStAE)
- auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (A 3a.12 UStAE)

Sonstige Leistungen im vorgenannten Sinne sind z. B. die Bereitstellung von Software und deren Updates; die Bereitstellung von Bildern, Texten und Informationen; die Bereitstellung von Filmen, Musik und Spielen.

Ist der **Empfänger** einer der vorgenannten sonstigen Leistungen

- kein Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, **oder**
- keine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-IdNr. erteilt worden ist, **oder**
- keine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, bei der die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist,

wird die **sonstige Leistung gem. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG an dem Ort ausgeführt**, an dem der **Leistungsempfänger seinen Wohnsitz, seinen gewöhnlichen Aufenthaltsort oder seinen Sitz hat**.

Dem § 3a Abs. 5 UStG wurden zum 01.01.2019 die Sätze 3 bis 5 angefügt.⁷ Der § 3a Abs. 5 S. 3 UStG wird zum 01.07.2021 geändert (die Änderungen sind nachfolgend **grau** unterlegt).⁸

Der § 3a Abs. 5 S. 1 UStG findet nach § 3a Abs. 5 S. 3 UStG keine Anwendung, wenn

- der leistende Unternehmer seinen Sitz, seine Geschäftsleitung, eine Betriebsstätte oder in Ermangelung eines Sitzes, einer Geschäftsleitung oder einer Betriebsstätte seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in nur einem Mitgliedstaat hat **und**
- der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten **sowie der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach § 3c Abs. 1 S. 2 und 3 UStG** insgesamt 10.000 €
 - im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und
 - im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.

Die vorgenannte Regelung stellt eine **Vereinfachung für inländische Unternehmer** mit geringen Umsätzen im vorgenannten Sinne dar.

Wird ein (Vor-)Jahresumsatz von 10.000 € nicht überschritten, unterliegt die sonstige Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG der deutschen Umsatzsteuer und nicht der Umsatzsteuer des Bestimmungslandes.

⁶ Zum 01.01.2019 geändert durch das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. 2018 I S. 2338. Zum 01.07.2021 geändert durch das JStG 2020 vom 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

⁷ Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften v. 11.12.2018, BGBl. 2018 I S. 2338.

⁸ Zum 01.07.2021 geändert durch das JStG 2020 vom 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

Sobald der Gesamtbetrag von 10.000 € im laufenden Kalenderjahr überschritten wird, verlagert sich der Leistungsort an den Ort nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG; dies gilt bereits für den Umsatz, der zur Überschreitung des Gesamtbetrags führt, vgl. A 3a.9a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 2 und 3 UStAE.

Der leistende **Unternehmer kann** dem Finanzamt erklären, dass er **auf die Anwendung des § 3a Abs. 5 S. 3 UStG verzichtet**. Die Erklärung bindet den Unternehmer mindestens für zwei Kalenderjahre, § 3a Abs. 5 S. 4, 5 UStG.

Die vorgenannte Erklärung (der **Verzicht**) **ist an keine besondere Form gebunden**; sie gilt auch als abgegeben, wenn der leistende Unternehmer die Voraussetzungen nach § 3a Abs. 5 S. 3 UStG erfüllt, jedoch weiterhin die Regelung nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG anwendet. Nach Ablauf der Zweijahresfrist kann der Unternehmer die Erklärung nach § 3a Abs. 5 S. 4 UStG mit Wirkung zu einem vom Unternehmer festgelegten Zeitpunkt widerrufen; der Widerruf ist spätestens bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung des Kalenderjahres, für das er gelten soll, bzw. solange ein Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO besteht, zu erklären, vgl. A 3a.9a Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 5 und 6 UStAE.

Beispiel

Der in München ansässige Unternehmer Hans Albers bietet über das Internet E-Books und andere Downloads an, die seine Kunden per PayPal oder Kreditkarte bezahlen können. Im Juli 2021 verkauft Hans Albers u. a. ein E-Book für brutto 50 € an eine Privatperson in Österreich.

Hinweis

Im Jahr 2020 hatte der Unternehmer Hans Albers auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen an Privatpersonen im Umfang von 5.000 € erbracht. Im Jahr 2021 rechnet Hans Albers mit Umsätzen von 8.000 € (auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen).

Lösung

Hans Albers führt mit dem Verkauf des E-Books gegenüber seinem Kunden eine sonstige Leistung aus (§ 3 Abs. 9 UStG). Der Ort der sonstigen Leistung ist München (§ 3a Abs. 1 UStG).

§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 und S. 2 UStG findet nach § 3a Abs. 5 S. 3 UStG keine Anwendung, da

- die Umsatzschwelle von 10.000 € im Vorjahr 2020 nicht überschritten wurde
- die Umsatzschwelle im laufenden Jahr 2021 nicht überschritten wird und
- Hans Albers nicht nach § 3a Abs. 5 S. 4 UStG auf die Anwendung der Umsatzgrenze verzichtet hat.

Ist der Empfänger der sonstigen Leistung ein **Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG**, wird die **sonstige Leistung dort ausgeführt, wo der Empfänger sein Unternehmen betreibt** bzw. die juristische Person ihren Sitz hat (§ 3a Abs. 2 UStG).

Der leistende Unternehmer kann regelmäßig davon ausgehen, dass ein im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, wenn dieser dem leistenden Unternehmer keine USt-IdNr. mitgeteilt hat (A 3a.9a Abs. 1 S. 2 UStAE).

Die Umsatzortregelung des § 3a Abs. 5 UStG steht im Zusammenhang mit dem Thema „Mini-One-Stop-Shop-Verfahren (MOSS-Verfahren)“. Das bisherige MOSS-Verfahren wird zum 01.07.2021 zum One-Stop-Shop-Verfahren (OSS-Verfahren). Auf die Ausführungen im Lehrbrief 12 wird insoweit verwiesen.

4.5.11. Sondertatbestände des § 3a Abs. 6 UStG

FS
I 14.7

→ § 3a Abs. 6 UStG, A 3a.14 Abs. 1 - 3 UStAE

§ 3a Abs. 6 UStG verlagert abweichend von den Grundregeln des § 3a UStG für bestimmte, abschließend aufgeführte Fälle den **Ort der sonstigen Leistung in das Inland**.

§ 3a Abs. 6 UStG setzt voraus, dass die sonstige Leistung

- von einem im Drittlandsgebiet ansässigen Unternehmer erbracht wird,
- es sich um eine sonstige Leistung i. S. d. § 3a Abs. 4 Nr. 1 - 10 UStG an eine im Inland ansässige juristische Person des öffentlichen Rechts
oder
um eine Leistung des § 3a Abs. 5 S. 2 Nr. 1 und 2 UStG
oder
um eine in § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG bezeichnete Leistung (= kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels) oder die langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels handelt und
- die Leistung im Inland genutzt oder ausgewertet wird.

Liegen die Voraussetzungen vor, liegt der Leistungsort im **Inland**.

Sinn und Zweck der Regelung ist es, Doppelbesteuerungen, unsteuererten Letztverbrauch sowie Wettbewerbsnachteile inländischer Unternehmer zu verhindern. Daher ist § 3a Abs. 6 UStG auch **nicht anzuwenden, wenn** es sich um Leistungen eines Unternehmers mit Sitz im Gemeinschaftsgebiet handelt.

Beispiel

Die Stadt Mainz (ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person des öffentlichen Rechts ohne USt-IdNr.) wirbt über den in der Schweiz ansässigen Werbemittler Wöllner in einer deutschen Zeitung mit einer Anzeige für eine Behörden-Service-Nummer.

Lösung

Die Werbeleistung der deutschen Zeitung an Wöllner ist im Inland nicht steuerbar, da gem. § 3a Abs. 2 UStG der Umsatzort die Schweiz ist.

Der Ort der Leistung des Wöllner an die Stadt Mainz liegt nach § 3a Abs. 6 S. 1 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 S. 2 Nr. 2 UStG im Inland. Steuerschuldner für die Leistung des Wöllner ist die Stadt Mainz (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 i. V. m. Abs. 5 S. 1 UStG).

4.5.12. Sondertatbestände des § 3a Abs. 7 UStG

FS
I 14.8

→ § 3a Abs. 7 UStG, A 3a.14 Abs. 4 UStAE

§ 3a Abs. 7 UStG verlagert abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG den Ort der sonstigen Leistung ins Drittland; allerdings nur unter folgenden Voraussetzungen:

- es muss sich um die kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses oder eines ausschließlich zur Güterbeförderung bestimmten Straßenfahrzeugs handeln
- kurzfristige Vermietung an einen im Drittland ansässigen Unternehmer (oder Betriebsstätte)
- tatsächliche Nutzung im Drittland

Liegen diese Voraussetzungen vor, liegt der Leistungsort im Drittland.

Beispiel

Der in München ansässige Unternehmer Ullrich vermietet an den in der Schweiz ansässigen Lucas Schmidt einen Lkw für drei Wochen. Der Lkw wird von Lucas Schmidt bei Ullrich abgeholt und ausschließlich in der Schweiz genutzt.

Lösung

Der Ort der Leistung bei einer kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels richtet sich grundsätzlich nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 und 2 UStG (A 3a.5 Abs. 1 - 6 UStAE). Da der Lkw aber nicht im Inland, sondern in der Schweiz genutzt wird, ist die Leistung nach § 3a Abs. 7 UStG als in der Schweiz ausgeführt zu behandeln.

FS
I 14.9
I 14.10

4.5.13. Verlagerung des Leistungsortes nach § 3a Abs. 8 UStG

→ § 3a Abs. 8 UStG, A 3a.14 Abs. 5 UStAE

Der Leistungsort bestimmt sich

- bei Güterbeförderungsleistungen
- bei im Zusammenhang mit der Güterbeförderung stehenden Leistungen wie Beladen, Entladen, Umschlagen
- bei Arbeiten an und Begutachtungen von beweglichen körperlichen Gegenständen
- bei Reisevorleistungen i. S. d. § 25 Abs. 1 S. 5 UStG
- bei Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen

an einen Unternehmer nach § 3a Abs. 2 UStG.

Abweichend von den Grundregeln werden die o. g. Leistungen als im **Drittland** ausgeführt behandelt, wenn diese **tatsächlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet werden**.

Die Regelung des § 3a Abs. 8 UStG soll verhindern, dass reine Auslandsumsätze, die an einen deutschen Unternehmer erbracht werden, in Deutschland steuerbar sind und dadurch die Gefahr einer Doppelbesteuerung besteht, wenn der Drittstaat eine der deutschen USt entsprechende Steuer anwendet und sich nach dem Recht dieses Staates der Leistungsort dort befindet.

Beispiel

Der Unternehmer Friedrich Ritter hat sich mit seiner Firma auf die Betreuung von Unternehmen bei Messen in Deutschland und im Ausland spezialisiert. Im Juli 2021 übernimmt Friedrich Ritter im Auftrag des in München ansässigen Maschinenbauunternehmens LEC den Aufbau, die Versorgung und die Betreuung eines Messestandes anlässlich einer Maschinenbaumesse in den USA.

Lösung

Der Unternehmer Friedrich Ritter erbringt eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG.

Der Ort der Leistung verlagert sich nach § 3a Abs. 8 UStG in die USA, da dort die Messeleistungen des Unternehmers Friedrich Ritter genutzt bzw. ausgewertet werden. Die Leistung ist daher in Deutschland nicht steuerbar (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

4.6. Arten der Beförderungsleistungen

KT
14c-14g

4.6.1. Übersicht

→ § 3b UStG

KT
14c

In der nachfolgenden Übersicht ist in der Spalte 2 jeweils dargestellt, wer Empfänger einer Beförderungsleistung sein muss, damit die Vorschrift § 3b UStG für die Bestimmung des Umsatzortes zur Anwendung kommt.

§ 3b UStG	Leistungsempfänger	Umsatzort
§ 3b Abs. 1 S. 1, 2 UStG Personenbeförderung	Nichtunternehmer und Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG	Ort, wo die Beförderung bewirkt wird
§ 3b Abs. 1 S. 3 UStG Güterbeförderung	Nichtunternehmer	Ort, wo die Beförderung bewirkt wird
§ 3b Abs. 2 UStG Mit einer Güterbeförderung i. Z. stehende Leistungen	Nichtunternehmer	Ort der Leistungserbringung
§ 3b Abs. 3 UStG Innergemeinschaftliche Güterbeförderung	Nichtunternehmer	Ort des Beginns der Beförderung

4.6.2. Ort einer Personenbeförderung und Ort einer Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist (§ 3b Abs. 1 UStG)

→ § 3b Abs. 1 UStG, A 3b.1 UStAE

a) Personenbeförderung

KT
14d

Die Ortsbestimmung des § 3b Abs. 1 S. 1 und 2 UStG (Personenbeförderung) ist bei sonstigen Leistungen sowohl an Nichtunternehmer als auch an Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG anzuwenden.

Der Ort einer Personenbeförderung liegt dort, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG).

Hieraus folgt für diejenigen Beförderungsfälle, in denen der mit der Beförderung beauftragte Unternehmer (Hauptunternehmer) die Beförderung durch einen anderen Unternehmer (Subunternehmer) ausführen lässt, dass sowohl die Beförderungsleistung des Hauptunternehmers als auch diejenige des Subunternehmers dort ausgeführt werden, wo der Subunternehmer die Beförderung bewirkt. Die **Sonderregelung** über die Besteuerung von **Reiseleistungen** (§ 25 Abs. 1 UStG) **bleibt unberührt** (A 3b.1 Abs. 2 UStAE).

Beispiel

Der Reiseveranstalter Albrecht veranstaltet im eigenen Namen und für eigene Rechnung einen Tagesausflug von Bremen nach Hamburg. Er befördert die teilnehmenden Reisenden (Nichtunternehmer) jedoch nicht selbst, sondern bedient sich zur Ausführung der Beförderung des Busunternehmers Tramer. Dieser bewirkt an Albrecht eine Beförderungsleistung, indem er die Beförderung im eigenen Namen, unter eigener Verantwortung und für eigene Rechnung durchführt.

Lösung

Der Ort der Beförderungsleistung des Tramer liegt dort, wo dieser die Beförderung bewirkt (Strecke Bremen – Hamburg und zurück) (§ 3b Abs. 1 UStG). Für Albrecht stellt die Beförderungsleistung des Tramer eine Reisevorleistung dar. Albrecht führt deshalb umsatzsteuerrechtlich keine Beförderungsleistung, sondern eine sonstige Leistung i. S. d. § 25 Abs. 1 UStG aus. Diese sonstige Leistung wird dort ausgeführt, von wo aus Albrecht sein Unternehmen betreibt (§ 3a Abs. 1 UStG).

KT
14e

b) Güterbeförderung

Die Ortsbestimmung des § 3b Abs. 1 S. 3 UStG (Güterbeförderung) ist nur bei **Güterbeförderungen**, die keine innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen i. S. d. § 3b Abs. 3 UStG sind, **an Nichtunternehmer** anzuwenden. Der Leistungsort liegt danach dort, wo die Beförderung tatsächlich bewirkt wird.

Der Ort einer **Güterbeförderung**, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist, **an Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG** richtet sich nach **§ 3a Abs. 2 UStG**.

c) Grenzüberschreitende Beförderungen⁹

Der Ort des Umsatzes von grenzüberschreitenden Beförderungen liegt gem. § 3b Abs. 1 S. 2 UStG ebenfalls dort, wo die Beförderung bewirkt wird.

Grenzüberschreitende Beförderungen (Personen- und Güterbeförderungen) – mit Ausnahme der innergemeinschaftlichen Güterbeförderungen i. S. d. § 3b Abs. 3 UStG – sind in einen steuerbaren und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen (§ 3b Abs. 1 S. 2 UStG).

Beispiel

Der Frachtführer A erbringt an die Privatperson B eine Transportleistung von Bamberg nach Bern.

Lösung

Umsatzort für die Transportleistung des A ist die Strecke Bamberg - Bern (§ 3b Abs. 1 S. 1 - 3 UStG).

Die im vorgenannten Beispielfall dargestellte Transportleistung des A ist in einen inländischen und einen ausländischen Streckenanteil aufzuteilen.

- Der inländische Streckenanteil ist gem. § 3b Abs. 1 S. 2 UStG steuerbar, bei **Ausfuhren** gem. § 4 Nr. 3 Bst. a Dbst. aa UStG und bei **Einfuhren** gem. § 4 Nr. 3 Bst. a Dbst. bb UStG steuerfrei.
- Der ausländische Streckenanteil ist gem. § 3b Abs. 1 S. 2 UStG nicht steuerbar (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG analog).

Die Aufteilung unterbleibt jedoch bei grenzüberschreitenden Beförderungen mit kurzen in- oder ausländischen Beförderungsstrecken, wenn diese Beförderungen entweder insgesamt als steuerbar oder insgesamt als nicht steuerbar zu behandeln sind (§ 3b Abs. 1 S. 4 UStG i. V. m. §§ 2 ff. UStDV).

KT
14g

4.6.3. Ort der Leistung, die im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung steht (§ 3b Abs. 2 UStG)

→ § 3b Abs. 2 UStG, A 3b.2 UStAE

FS
I 14.11

Das Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche **mit der Beförderung eines Gegenstands im Zusammenhang stehende Leistungen**, welche an einen Nichtunternehmer ausgeführt werden, **werden** nach § 3b Abs. 2 UStG **dort ausgeführt, wo sie vom Unternehmer tatsächlich erbracht werden**.

Die Regelung des § 3b Abs. 2 UStG gilt für Umsätze, die selbstständige Leistungen sind. Sofern das Beladen, das Entladen, der Umschlag, die Lagerung oder eine andere sonstige Leistung Nebenleistungen zu einer Güterbeförderung darstellen, teilen sie deren umsatzsteuerliches Schicksal (A 3b.2 Abs. 3 UStAE).

⁹ Zwischen Deutschland und Drittlandsgebieten und umgekehrt.

4.6.4. Ort der innergemeinschaftlichen Güterbeförderung (§ 3b Abs. 3 UStG)

→ § 3b Abs. 3 UStG, A 3b.3 und 3b.4 UStAE

KT
14f

a) Grundsatz

Die **Beförderung** eines Gegenstandes, welche **an einen Nichtunternehmer erbracht** wird, die in dem Gebiet eines Mitgliedstaates beginnt und in dem Gebiet eines anderen Mitgliedstaates endet – eine **innergemeinschaftliche Güterbeförderung** –, **wird an dem Ort ausgeführt, an dem die Beförderung des Gegenstands beginnt** (Abgangs-ort) (§ 3b Abs. 3 UStG).

FS
I 14.12

Wird eine innergemeinschaftliche **Güterbeförderung an Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG** ausgeführt, richtet sich der Leistungsort nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG.

Die Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung sind für jeden Beförderungsauftrag gesondert zu prüfen; sie müssen sich aus den im Beförderungs- und Speditionsgewerbe üblicherweise verwendeten Unterlagen, z. B. schriftlicher Speditionsauftrag oder Frachtbrief, ergeben (A 3b.3 Abs. 2 S. 4 UStAE).

Beispiel

Die Privatperson Köhler aus Deutschland beauftragt den deutschen Frachtführer Friedrich, Güter von Frankreich nach Deutschland zu befördern.

Lösung

Bei der Beförderungsleistung des Friedrich handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, da der Transport in einem EU-Mitgliedstaat (Frankreich) beginnt und in einem anderen EU-Mitgliedstaat (Deutschland) endet. Der Ort dieser Beförderungsleistung liegt in Frankreich, da die Beförderung der Güter in Frankreich beginnt (§ 3b Abs. 3 UStG).

Eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist auch dann gegeben, wenn die Beförderung eines Gegenstandes in einem deutschen Freihafen beginnt und in einem anderen EU-Mitgliedstaat endet oder umgekehrt, da die deutschen Freihäfen gemeinschaftsrechtlich zum Gebiet der Bundesrepublik Deutschland gehören (Art. 5 MwStSystRL und A 3b.3 Abs. 3 UStAE).

b) Gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung

Eine gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung liegt vor, wenn einem Beförderungsunternehmer für eine Güterbeförderung über die gesamte Beförderungsstrecke ein Auftrag erteilt wird, jedoch bei der Durchführung der Beförderung mehrere Beförderungsunternehmer nacheinander mitwirken (A 3b.4 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Liegen Beginn und Ende der gesamten Beförderung in den Gebieten verschiedener EU-Mitgliedstaaten, ist hinsichtlich der Beförderungsleistung des Beförderungsunternehmers an den Auftraggeber eine gebrochene i. g. Güterbeförderung nach § 3b Abs. 3 UStG gegeben, wenn der Auftraggeber ein Nichtunternehmer ist. Die Beförderungsleistungen der vom Auftragnehmer eingeschalteten weiteren Beförderungsunternehmer sind für sich zu beurteilen. Da es sich insoweit jeweils um Leistungen an einen anderen Unternehmer für dessen unternehmerischen Bereich handelt, richtet sich der Leistungsort für diese Beförderungsleistungen nicht nach § 3b Abs. 1 S. 1 - 3 oder Abs. 3 UStG, sondern nach § 3a Abs. 2 UStG. Vgl. hierzu die Bsp. in A 3b.4 UStAE.

4.7. Ort der Lieferung und Restaurationsleistungen während einer Beförderung an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder einer Eisenbahn (§ 3e UStG)

→ § 3e UStG, A 3e.1 UStAE

Wird ein Gegenstand an Bord eines Schiffs, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets geliefert oder dort eine sonstige Leistung ausgeführt, die in der Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistung) besteht, gilt der **Abgangsort des jeweiligen Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet als Ort der Lieferung oder der sonstigen Leistung.**

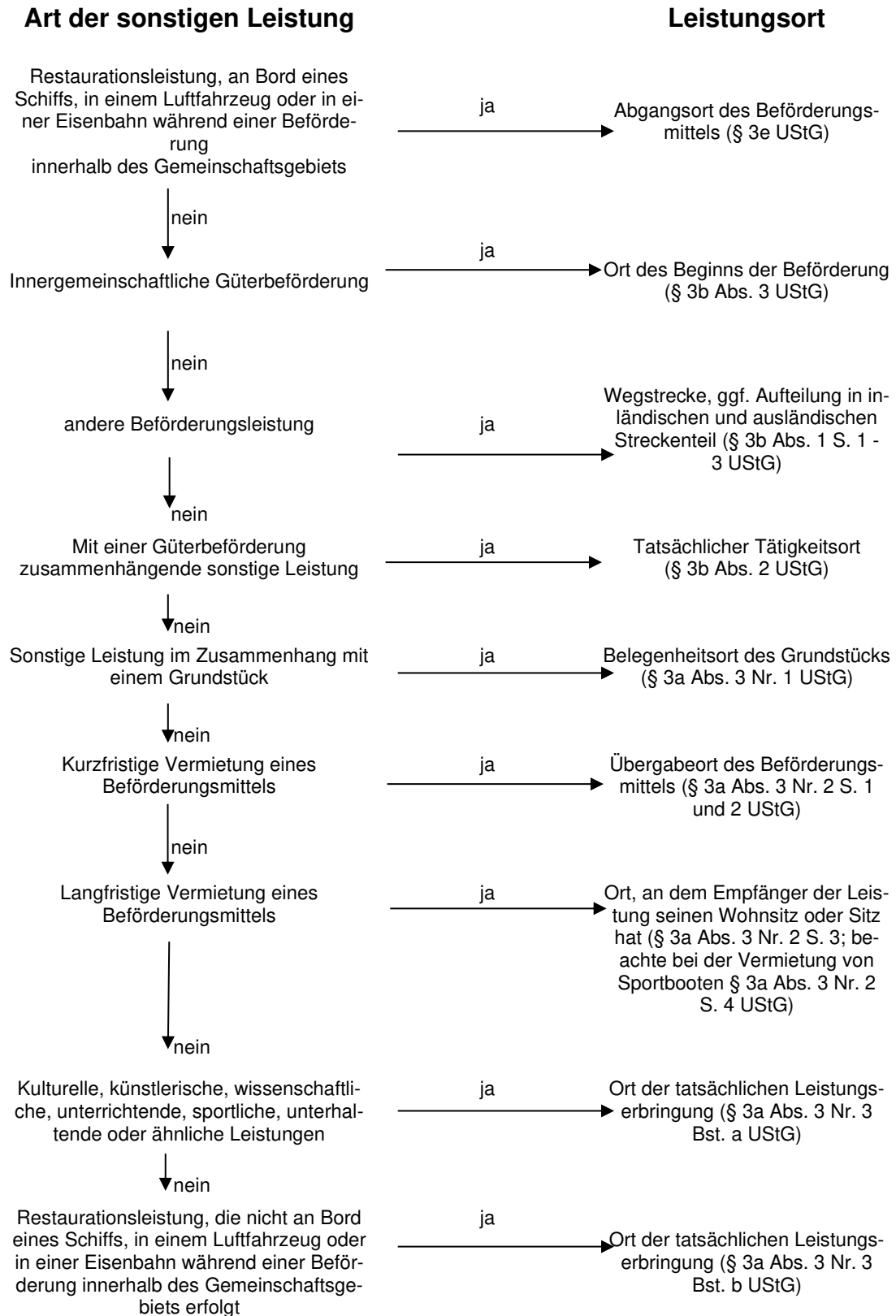
Als Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets im vorgenannten Sinne gilt die Beförderung oder der Teil der Beförderung zwischen dem Abgangsort und dem Ankunftsort des Beförderungsmittels im Gemeinschaftsgebiet ohne Zwischenaufenthalt außerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Abgangsort ist der erste Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende in das Beförderungsmittel einsteigen können.

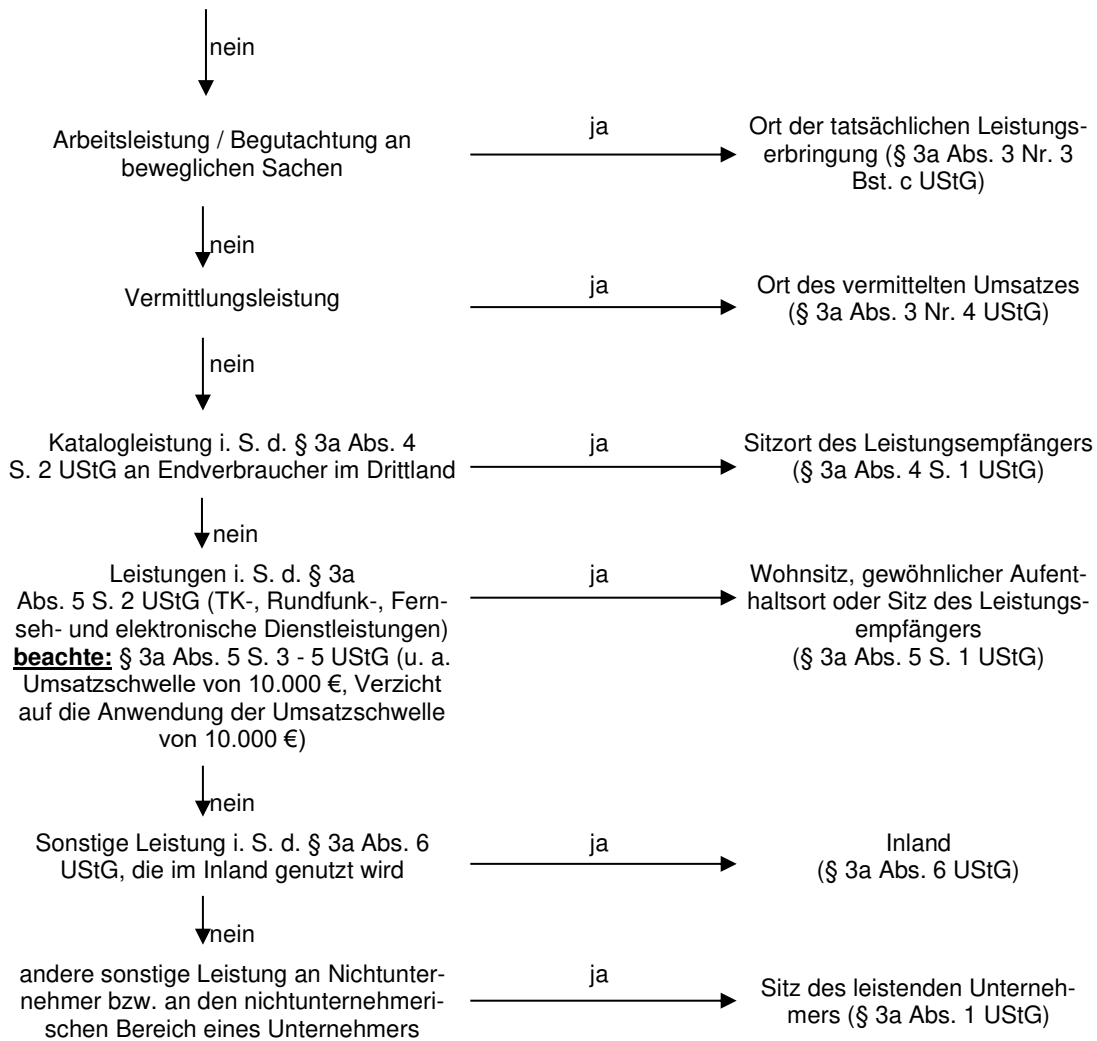
Ankunftsort ist der letzte Ort innerhalb des Gemeinschaftsgebiets, an dem Reisende das Beförderungsmittel verlassen können. Hin- und Rückfahrt gelten als gesonderte Beförderungen.

Von § 3e UStG ausgenommen sind Lieferungen und Restaurationsleistungen während eines Zwischenaufenthalts eines Schiffs im Drittland, bei denen die Reisenden das Schiff, und sei es nur für kurze Zeit, verlassen können sowie während des Aufenthalts des Schiffs im Hoheitsgebiet dieses Staates (A 3e.1 S. 2 UStAE). Lieferungen von Gegenständen und Restaurationsleistungen auf einem Schiff während eines solchen Zwischenaufenthalts und im Verlauf der Beförderung im Hoheitsgebiet dieses Staates unterliegen der Besteuerungskompetenz des Staates, in dem der Zwischenaufenthalt erfolgt. Sind die Voraussetzungen des § 3e UStG nicht erfüllt, bestimmt sich der Ort der Lieferung oder Restaurationsleistung nach § 3 Abs. 6 - 8 UStG bzw. nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b UStG (A 3e.1 S. 3, 4 UStAE).

4.8. Prüfschema für sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 1 UStG (Nichtunternehmer)

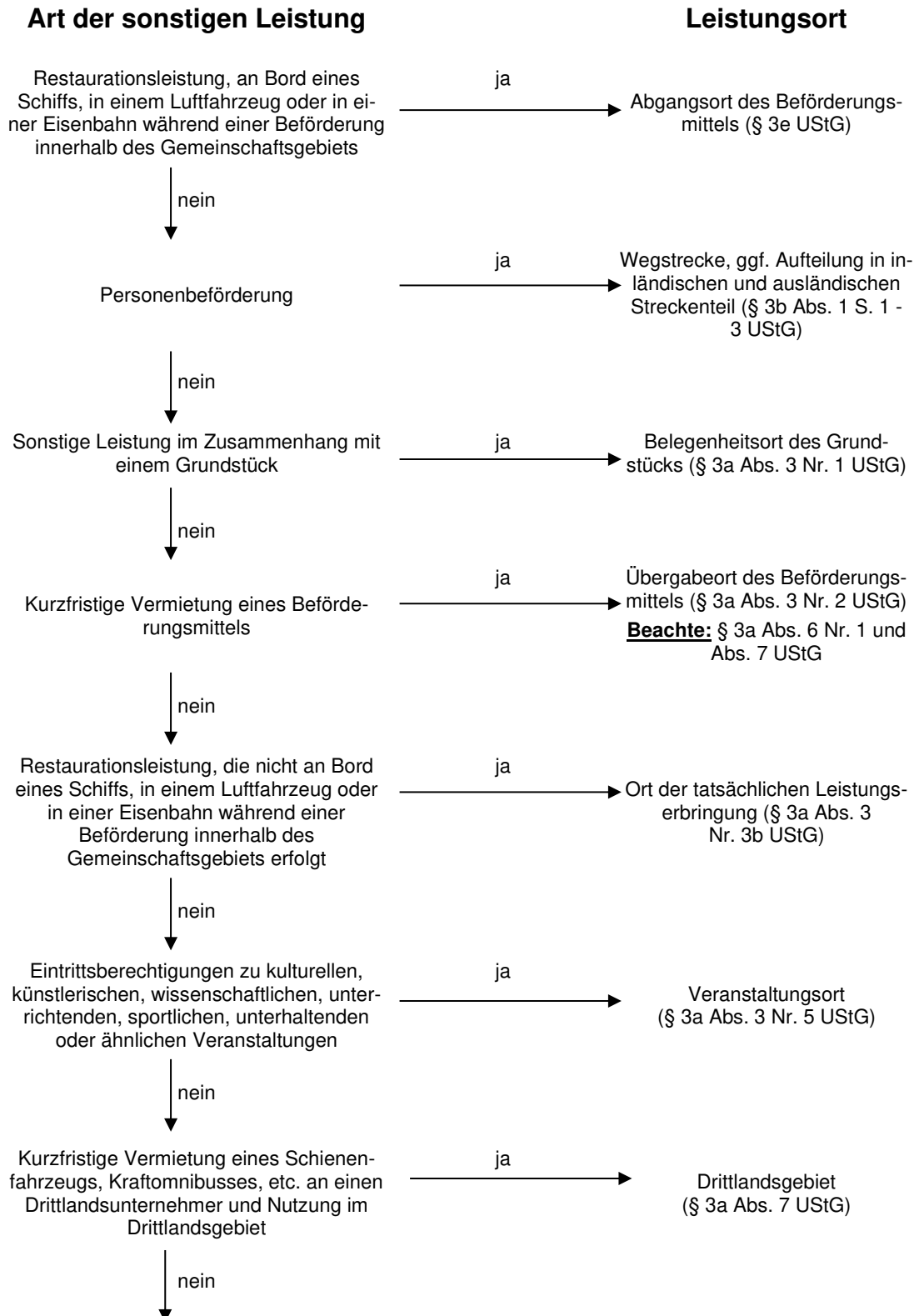
Wird durch einen Unternehmer eine sonstige Leistung an einen Nichtunternehmer erbracht, stellt sich das Prüfschema für die Bestimmung des Umsatzortes wie folgt dar:

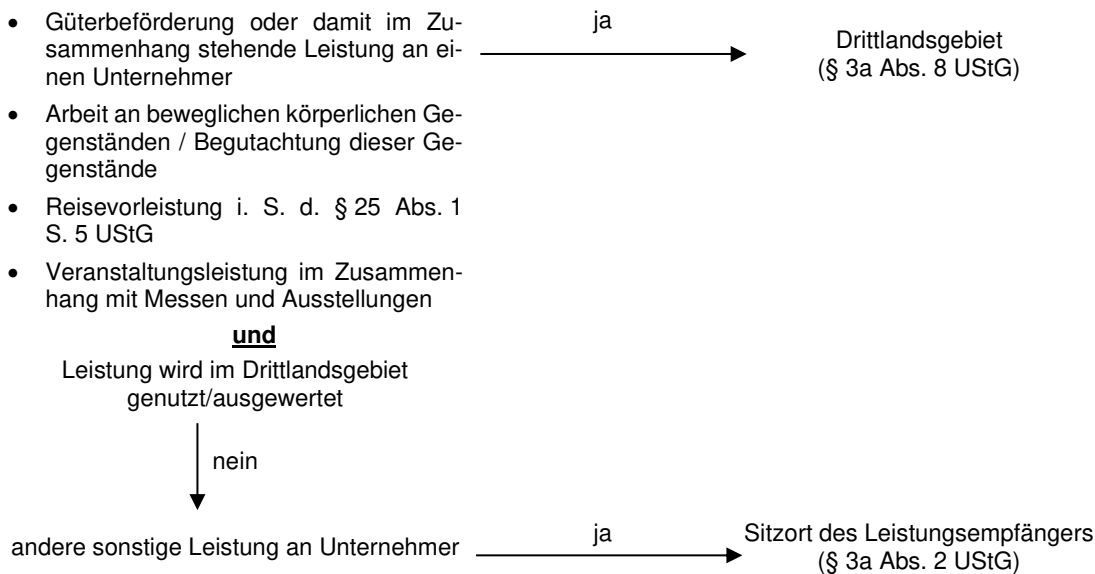




4.9. Prüfschema für sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG (Unternehmer)

Wird durch einen Unternehmer eine sonstige Leistung an einen Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG (Unternehmer für dessen Unternehmen, sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätige juristische Person oder nicht unternehmerische juristische Person mit USt-IdNr.) erbracht, stellt sich das Prüfschema für die Bestimmung des Umsatzortes wie folgt dar:





KT
15

5. Werklieferung und Werkleistung

5.1. Werklieferung

→ § 3 Abs. 4 UStG, A 3.8 UStAE¹⁰

FS
I 15

5.1.1. Voraussetzungen

Die Vorschrift des § 3 Abs. 4 UStG betrifft einheitliche Leistungen, die die Bearbeitung und Verarbeitung eines Gegenstandes zum Inhalt haben und sowohl Lieferungselemente als auch Dienstleistungselemente aufweisen. Diese Leistungen sind unter folgenden Voraussetzungen als einheitliche Werklieferung anzusehen:

- der Werkunternehmer übernimmt die Bearbeitung oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes
- der Werkunternehmer verwendet selbst beschaffte Stoffe
- bei den verwendeten Stoffen handelt es sich nicht nur um Zutaten oder sonstige Nebensachen

5.1.2. Bearbeitung oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes

Die zivilrechtlichen Grundlagen sind der Werkvertrag gem. § 631 BGB und der Werklieferungsvertrag gem. § 651 BGB. Der wichtigste Fall der Werklieferung ist die Herstellung eines (z. B. auch unbeweglichen) Gegenstandes, z. B. die Errichtung einer Lagerhalle. Eine Werklieferung kann aber auch dann vorliegen, wenn der Werkunternehmer eine Erneuerung oder Reparatur eines Gegenstandes ausführt.

5.1.3. Stoffbeschaffung

Der Stoff zur Verwendung für eine Werklieferung ist durch den Werkunternehmer selbst beschafft worden, wenn er den Stoff im eigenen Namen erworben oder selbst hergestellt hat (A 3.8 Abs. 4 S. 5 UStAE).

¹⁰ Geändert mit BMF v. 01.10.2020, BStBl. 2020 I S. 983. Vgl. auch BMF v. 11.03.2021, BStBl. 2021 I S. 380.

5.1.4. Zutaten oder sonstige Nebensachen

In den Fällen der Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes ist für die Abgrenzung zwischen einer Werklieferung als Sondertatbestand der Lieferung oder Werkleistung als Tatbestand der sonstigen Leistung darauf abzustellen, ob die zur Bearbeitung oder Verarbeitung beschafften Stoffe nicht nur Zutaten oder Nebensachen sind.

Für diese Unterscheidung kommt es dabei nicht auf das Verhältnis des Wertes der Arbeit oder des Arbeitserfolgs zum Wert der vom Werkunternehmer beschafften Stoffe an. Maßgebend ist vielmehr, ob diese Stoffe ihrer Art nach sowie dem Willen der Beteiligten als Hauptstoffe oder als Nebensachen bzw. Zutaten anzusehen sind (A 3.8 Abs. 1 S. 4 - 10 UStAE). Demnach ist zwischen folgenden Möglichkeiten zu unterscheiden:

- Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG i. V. m. A 3.8 Abs. 1 S. 1 UStAE¹¹
Der Werkunternehmer beschafft alle notwendigen Hauptstoffe. Beistellungen des Auftraggebers, wie z. B. Strom oder Überlassung von Arbeitskräften, beeinflussen die ust-rechtl. Würdigung nicht (A 3.8 Abs. 1 S. 10 und Abs. 5 UStAE i. V. m. A 1.1 Abs. 6 und 7 UStAE).
- Werklieferung mit Materialbeistellung gem. § 3 Abs. 4 UStG i. V. m. A 3.8 Abs. 1 S. 2 und Abs. 2 S. 1 UStAE
Der Werkunternehmer stellt von den erforderlichen Hauptstoffen nur einen Teil; die restlichen Hauptstoffe stellt der Auftraggeber.
- Werkleistung mit Materialbeistellung gem. § 3 Abs. 9 S. 1 UStG i. V. m. A 3.8 Abs. 1 S. 3 und Abs. 2 S. 4 UStAE
Sämtliche erforderlichen Hauptstoffe stellt der Auftraggeber, während der Werkunternehmer nur seine Arbeitsleistung, Maschinen, Werkzeuge und Arbeitskräfte beistellt.

§ 3 Abs. 4 UStG betrifft nach der BFH-Rechtsprechung jedoch einheitliche, aus Liefer- und Dienstleistungselementen bestehende Leistungen in Form der Be- und Verarbeitung **eines nicht dem Leistenden gehörenden Gegenstandes**. Werklieferungen liegen danach vor, wenn der Unternehmer dem Abnehmer nicht nur die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft (§ 3 Abs. 1 UStG), sondern zusätzlich einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet.

So können z. B. Buchbinderarbeiten als Bearbeitung von nicht dem Leistenden gehörenden Gegenständen Werklieferungen sein (BFH v. 29.04.1982, V R 132/75, n. v.). Nicht ausreichend für die Annahme einer Werklieferung ist demgegenüber die Be- oder Verarbeitung eigener Gegenstände des Leistenden. Zwar kann z. B. die Zubereitung von Speisen in einem Imbissstand als Lieferung anzusehen sein (vgl. z. B. BFH v. 30.06.2011, V R 35/08, BStBl. 2013 II S. 244). Bei der durch den Imbissstandbetreiber ausgeführten Lieferung handelt es sich aber mangels Be- oder Verarbeitung von für den Standbetreiber fremden Gegenständen nicht um Werklieferungen i. S. d. § 3 Abs. 4 S. 1 UStG. Ebenso führt die Herstellung anderer beweglicher Gegenstände wie z. B. PKW nicht aufgrund der Vereinbarung besonderer Spezifikationen wie Sonderausstattungen zu einer Werklieferung.

5.1.5. Ort und Zeitpunkt der Werklieferung

Für die Beantwortung der Frage, ob sich der Umsatzort bei Werklieferungen nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG oder nach § 3 Abs. 7 S.1 UStG bestimmt, kommt es darauf an, ob das „fertige Werk“ (vgl. hierzu die vertraglichen Vereinbarungen) befördert oder versendet wird (A 3.12 Abs. 4 UStAE).

¹¹ Geändert mit BMF v. 01.10.2020, BStBl. 2020 I S. 983. Vgl. auch BMF v. 11.03.2021, BStBl. I S. 380.

a) Bewegliche, körperliche Gegenstände

Der **Ort** der Werklieferung bestimmt sich bei beweglichen, körperlichen Gegenständen, die bearbeitet oder verarbeitet worden sind, grds. nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG.

Lieferungen – einschließlich Werklieferungen – sind grundsätzlich in dem **Zeitpunkt** ausgeführt, wenn der Leistungsempfänger die Verfügungsmacht über den zu liefernden Gegenstand erlangt. Lieferungen, bei denen der Lieferort nach § 3 Abs. 6 UStG bestimmt wird, werden im **Zeitpunkt** des Beginns der Beförderung oder Versendung des Gegenstands ausgeführt (A 13.1 Abs. 2 S. 1, 2 UStAE).

b) Bauwerke

Der **Ort** der Werklieferung bei unbeweglichen, körperlichen Gegenständen, die bearbeitet oder verarbeitet worden sind, bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG.

Der **Zeitpunkt** der Werklieferungen bei unbeweglichen, körperlichen Gegenständen orientiert sich an der Übergabe durch den Werkunternehmer und die Abnahme durch den Auftraggeber (A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 S. 3 und 4 UStAE).

Bei der Werklieferung über Bauwerke dient § 3 Abs. 4 S. 2 UStG der Klarstellung in den Fällen der §§ 94 und 946 BGB (→ Bestandteile des Grund und Bodens).

Nach den zivilrechtlichen Bestimmungen der §§ 94 und 946 BGB geht das Eigentum an Gebäuden durch die Verbindung mit dem Grund und Boden kraft Gesetzes auf den Eigentümer des Grund und Bodens über. Gem. § 3 Abs. 4 S. 2 UStG wird eine Werklieferung allerdings erst mit der Übergabe durch den Werkunternehmer und der Abnahme durch den Auftraggeber ausgeführt (A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 S. 2 - 4 UStAE).

Beispiel

Der selbständige Schreinermeister Konrad Frey mit Betriebssitz in Bamberg wurde durch den Bankangestellten Peter Meier mit Wohnsitz in Hirschaid im Mai 2021 beauftragt, 10 Holzfenster zu fertigen und in das Einfamilienhaus von Meier einzubauen. Das dazu notwendige Holz entnimmt Frey aus seinem Warenlager und stellt sämtliche Werkzeuge, Schrauben, Splinte und Nägel. Nach Fertigung der Fenster nimmt Frey den Einbau am 30.05.2021 vor.

Die Abnahme durch Meier erfolgt am gleichen Tag. Den notwendigen Strom stellt Meier. Frey berechnet dem Auftraggeber Meier im Juni 2021 für die Fertigung der Fenster und den Einbau an Arbeitslohn, für das notwendige Material sowie für angefallene Nebenkosten 16.660 €.

Aufgabe

Wie ist die umsatzsteuerrechtliche Auswirkung des Sachverhaltes auf den Schreinermeister Frey zu beurteilen? Frey besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösung

Frey bewirkt mit der Fertigung und dem Einbau der Fenster in das Einfamilienhaus des Meier eine Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 S. 1 und 2 UStG. Frey stellt mit dem erforderlichen Holz die notwendigen Hauptstoffe und bearbeitet einen fremden Gegenstand (A 3.8 Abs. 1 S. 1 und 9 UStAE¹²).

Die Strombeistellung durch den Auftraggeber Meier ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ohne Bedeutung (A 3.8 Abs. 1 S. 10 UStAE). Der Ort der Werklieferung ist gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG der Wohnsitz des Auftraggebers Meier in Hirschaid (ruhende Lieferung, da das „fertige Werk“ – lt. Vertrag die gefertigten und eingebauten Fenster – nicht mehr befördert oder versendet wird); Hirschaid ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG).

Die Werklieferung ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 14.000 € (100/119 von 16.660 €); die USt beträgt 2.660 € (19/119 von 16.660 €), 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht mit Ablauf des VAZ Mai 2021 (Abnahme des Werks) (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG i. V. m. A 13.2 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 S. 3 UStAE).

¹² Geändert mit BMF v. 01.10.2020, BStBl. 2020 I S. 983. Vgl. auch BMF v. 11.03.2021, BStBl. I S. 380.

5.1.6. Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände

Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände können in Form einer Werklieferung oder Werkleistung erbracht werden. Nach ständiger EuGH- und BFH-Rechtsprechung ist für die Abgrenzung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung das Wesen des Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen. Im Rahmen einer Gesamtbetrachtung ist zu entscheiden, ob die charakteristischen Merkmale einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung überwiegen.

Das Verhältnis des Wertes der Arbeit oder des Arbeitserfolges zum Wert der vom Unternehmer beschafften Stoffe ist allein kein ausschlaggebendes Abgrenzungskriterium. Es kann lediglich einen Anhaltspunkt für die Einstufung des Umsatzes als Werklieferung oder Werkleistung darstellen.

Sofern nach diesen sowie den in A 3.8 Abs. 1 - 4 UStAE dargestellten Abgrenzungskriterien nicht zweifelsfrei entschieden werden kann, ob die Reparaturleistung als Werklieferung oder Werkleistung zu qualifizieren ist, kann von einer Werklieferung ausgegangen werden, wenn der Entgeltsanteil, der auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt (Nichtbeanstandungsregelung) (A 3.8 Abs. 6 UStAE).

Klausurtechnik

Der richtigen Unterscheidung zwischen Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG und einer Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 UStG kommt in Klausuren u. a. deshalb eine bedeutende Rolle zu, da es z. B. nur in Fällen einer Werklieferung (eines im Ausland ansässigen Unternehmers) zur Verlagerung der Steuerschuldnerschaft nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. § 13b Abs. 5 und 7 UStG kommt.

5.2. Werkleistung

→ § 3 Abs. 9 UStG, A 3.8 Abs. 1 S. 3 UStAE

KT
15a

5.2.1. Voraussetzungen

- der Werkunternehmer übernimmt die Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes
- der Werkunternehmer verwendet keine selbst beschafften Stoffe oder nur Zutaten oder sonstige Nebensachen

FS
I 15

Verwendet der Werkunternehmer bei der Bearbeitung oder Verarbeitung eines Gegenstandes keinerlei selbstbeschaffte Stoffe oder nur Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, handelt es sich um eine Werkleistung (A 3.8 Abs. 1 S. 3 UStAE).

Beispiele

Der Unternehmer A übergibt dem Schneider S Kleidungsstoffe. S näht aus diesen Stoffen Kleidungsstücke und übergibt diese nach Fertigstellung an den Unternehmer A.

Der Schneider S führt an den Unternehmer A eine Werkleistung nach § 3 Abs. 9 UStG aus.

5.2.2. Ort und Zeitpunkt der Werkleistung

Die Werkleistung wird grds. hinsichtlich des Ortes und des Zeitpunktes der Werkleistung wie eine „normale“ sonstige Leistung gewürdigt. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen in Kapitel 4 sowie auf die nachfolgenden Ausführungen verwiesen.

Bei der Bestimmung des **Umsatzortes** für Werkleistungen ist insbesondere die Vorschrift des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG zu beachten. Die vorgenannte Vorschrift findet u. a. bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen Anwendung, wenn der Empfänger der Leistung ein Nichtunternehmer ist. Der Umsatzort bestimmt sich im vorgenannten Fall nach dem Ort, an dem der Unternehmer tatsächlich die Leistung ausführt. Unter die Vorschrift des § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG fallen z. B. Wartungsleistungen an Anlagen, Maschinen und Kraftfahrzeugen (A 3a.6 Abs. 11 UStAE).

Werkleistungen sind, wie sonstige Leistungen, grundsätzlich im **Zeitpunkt** ihrer Vollendung ausgeführt (A 13.1 Abs. 3 S. 1 UStAE). In der Bauwirtschaft werden Werkleistungen auf dem Grund und Boden der Auftraggeber im Allgemeinen nicht in Teilleistungen, sondern als einheitliche Leistungen erbracht. Diese Werkleistungen sind grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung ausgeführt, der häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfällt (A 13.2 Abs. 1 S. 1 und S. 2 Nr. 2 UStAE).

KT
16 -
16a

6. Das Reihengeschäft

→ § 3 Abs. 6a UStG (bis 31.12.2019: § 3 Abs. 6 S. 5, 6 UStG), § 3 Abs. 6b UStG (zum 01.07.2021 in das UStG eingefügt¹³), A 3.14 UStAE

FS
I 16.1

Einige Länder wie z. B. Deutschland hatten gesetzliche Regelungen und umfangreiche Verwaltungsanweisungen zum Thema „Reihengeschäft“ erlassen (§ 3 Abs. 6 S. 5, 6 UStG und A 3.14 UStAE), während andere EU-Staaten wenig bis gar nichts geregelt hatten.

Die MwStSystRL enthielt zum Thema „Reihengeschäft“ bis zum 31.12.2019 keine Regelungen. Mit der Einführung des Art. 36a MwStSystRL zum Thema „Reihengeschäft“ sollen nach Auffassung der EU-Kommission unterschiedliche Vorgehensweisen der Mitgliedstaaten vermieden werden, welche bisher zu Doppel- oder Nichtbesteuerungen führen konnten.

§ 3 Abs. 6 S. 5, 6 UStG wurde auf Grund der Einführung des § 3 Abs. 6a UStG, welcher nunmehr das Thema „Reihengeschäft“ regelt, zum 01.01.2020 aufgehoben. Der neue § 3 Abs. 6a S. 1 bis 5 UStG setzt die Vorgaben des Art. 36a MwStSystRL um.

A 3.14 UStAE wurde bisher noch nicht an den neuen § 3 Abs. 6a UStG angepasst.

¹³ Zum 01.07.2021 eingefügt durch das JStG 2020 vom 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

Der § 3 Abs. 6a UStG regelt folgendes:

<p>„(6a) ¹Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Liefergeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), so ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.</p> <p>²Wird der Gegenstand der Lieferung dabei durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.</p> <p>³Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung an ihn zuzuordnen.</p> <p>⁴Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer befördert oder versendet, der zugleich Lieferer ist (Zwischenhändler), 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.</p> <p>⁵Gelangt der Gegenstand der Lieferung aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates und verwendet der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen.</p> <p>⁶Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine Umsatzsteuer-Identifikationsnummer oder Steuernummer verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde.</p> <p>⁷Gelangt der Gegenstand der Lieferung vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach Satz 4 auszugehen, wenn der Gegenstand der Lieferung im Namen des Zwischenhändlers oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung (Artikel 18 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des europäischen Parlaments und des Rates vom 9. Oktober 2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1) für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.“</p>	<p>entspricht dem bisherigen § 3 Abs. 6 S. 5 UStG a. F. und A 3.14 Abs. 8 UStAE</p> <p>entspricht dem bisherigen § 3 Abs. 6 S. 6 UStG a.F.</p> <p>Neuregelung (diese betrifft nur den Zwischenhändler), vgl. Textziffer 6.2.1.2.</p>
--	---

Hinsichtlich des zum 01.07.2021 in das UStG eingefügten § 3 Abs. 6b UStG wird auf die Ausführungen im Lehrbrief 12 verwiesen.

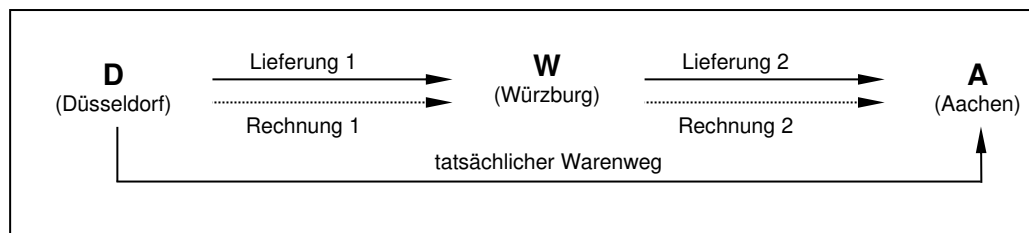
6.1. Voraussetzungen

Ein Reihengeschäft liegt nach § 3 Abs. 6a S. 1 UStG (bis 31.12.2019: § 3 Abs. 6 S. 5 UStG) vor, wenn

- mehrere Beteiligte → mindestens zwei Unternehmer + letzter Abnehmer ist ein Unternehmer oder eine Privatperson (A 3.14 Abs. 18 S. 1, 2 UStAE)
- über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und
- dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung
- unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt

Beispiel

Der Unternehmer A aus Aachen will beim Großhändler W in Würzburg eine Maschine kaufen. W hat die Maschine nicht vorrätig und leitet daher die Bestellung an den Produzenten D in Düsseldorf weiter. Die Ware wird unmittelbar von Düsseldorf nach Aachen transportiert.



Lösung

a) Prüfung der Voraussetzungen für ein Reihengeschäft

Es liegt ein Reihengeschäft i. S. d. § 3 Abs. 6a S. 1 UStG (bis 31.12.2019: § 3 Abs. 6 S. 5 UStG) vor, da

- mehrere Beteiligte: drei Unternehmer (D, W und A)
- über denselben Gegenstand (Maschine) ein Umsatzgeschäft abschließen
- dieser Gegenstand durch eine Beförderung oder Versendung
- unmittelbar vom ersten Unternehmer (D) an den letzten Abnehmer (A) gelangt

b) Zuteilung der Begriffe des Reihengeschäftes

Für das im o. g. Beispiel genannte Reihengeschäft ergeben sich folgende Begriffszuordnungen:

D = der erste Lieferer (Unternehmer)
W = der erste Abnehmer
W = der zweite Lieferer
A = der letzte (zweite) Abnehmer

c) Aufteilung in die verschiedenen Umsatzgeschäfte

Für das im o. g. Beispiel genannte Reihengeschäft ergeben sich folgende Umsatzgeschäfte:

Lieferung 1 (erster Umsatz) = Lieferung von D an W
Lieferung 2 (zweiter Umsatz) = Lieferung von W an A

6.2. Rechtsfolgen des Reihengeschäftes

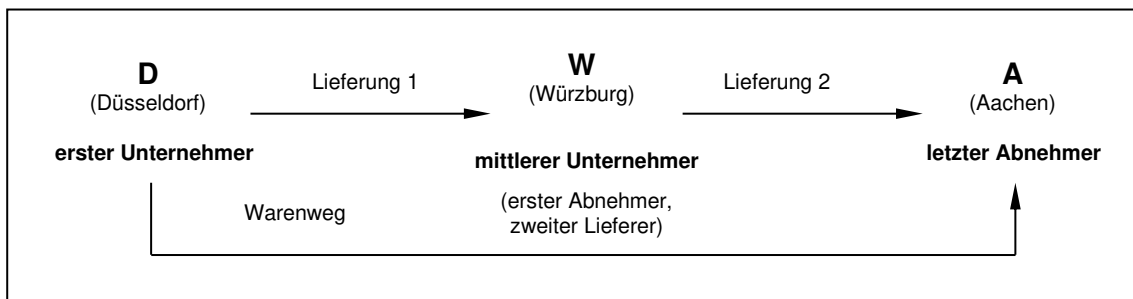
Bei einem Reihengeschäft werden im Rahmen einer Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) mehrere Lieferungen ausgeführt, die in Bezug auf den Lieferort und den Zeitpunkt der Lieferung jeweils gesondert betrachtet werden müssen (A 3.14 Abs. 2 S. 1 UStAE). D. h. in einem Reihengeschäft kann es immer nur eine warenbewegte Lieferung geben, während die andere(n) Lieferung(en) zwangsläufig „ruhend“ (d.h. ohne Warenbewegung) sind.

6.2.1. Zuordnung der warenbewegten Lieferung

6.2.1.1. Rechtstand bis 31.12.2019

→ § 3 Abs. 6 S. 5, 6 UStG i.d.F. bis 31.12.2019, A 3.14 UStAE

Die Beförderung oder Versendung, d. h. die **Warenbewegung ist nur einer der Lieferungen zuzuordnen** (§ 3 Abs. 6 S. 5 UStG i. V. m. A 3.14 Abs. 2 S. 2 UStAE). Bei **allen anderen Lieferungen** in der Reihe findet keine Beförderung oder Versendung statt; diese Lieferungen werden als „**ruhende Lieferungen**“ bezeichnet (A 3.14 Abs. 2 S. 4 UStAE). Die Zuordnung der warenbewegten und der ruhenden Lieferung(en) ist bei einem Reihengeschäft für alle Beteiligten einheitlich zu treffen (A 3.14 Abs. 7 S. 2 UStAE). Die möglichen Fallgestaltungen für die Zuordnung der warenbewegten Lieferung werden nachfolgend an Hand eines Beispiels näher erläutert:



a) Beförderung oder Versendung erfolgt durch den **ersten Unternehmer**

Wird der Gegenstand der Lieferung durch den **ersten Unternehmer** (D) in der Reihe befördert oder versendet, ist seiner Lieferung die Beförderung oder Versendung zuzuordnen → Lieferung D an W (A 3.14 Abs. 8 S. 1 UStAE).

b) Beförderung oder Versendung erfolgt durch den **letzten Abnehmer**

Wird der Liefergegenstand durch den **letzten Abnehmer** (A) befördert oder versendet, ist die Beförderung oder Versendung der Lieferung des letzten Lieferers in der Reihe zuzuordnen → Lieferung W an A (A 3.14 Abs. 8 S. 2 UStAE).

c) Beförderung oder Versendung erfolgt durch den **mittleren Unternehmer** = derzeitige Verwaltungsauffassung

- Befördert oder versendet ein **mittlerer Unternehmer** (W) in der Reihe den Liefergegenstand, ist dieser zugleich Abnehmer der Vorlieferung und Lieferer seiner eigenen Lieferung. In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung gem. § 3 Abs. 6 S. 6 Hs. 1 UStG i. V. m. A 3.14 Abs. 9 S. 1 und 2 UStAE der Lieferung des vorangehenden Unternehmers zuzuordnen → Lieferung D an W (widerlegbare Vermutung).
- Der befördernde oder versendende **mittlere Unternehmer** (W) kann jedoch anhand einer Auftragsbestätigung oder handelsüblicher Lieferklauseln (z. B. Incoterms) nachweisen, dass er **als Lieferer** aufgetreten und die Beförderung oder Versendung dementsprechend seiner eigenen Lieferung zuzuordnen ist → Lieferung W an A (§ 3 Abs. 6 S. 6 Hs. 2 UStG i. V. m. A 3.14 Abs. 9 S. 3 UStAE und A 3.14 Abs. 10 S. 1 - 3 UStAE). Der mittlere Unternehmer ist regelmäßig dann als Lieferer anzusehen, wenn er sowohl gegenüber seinem Lieferanten als auch gegenüber seinem Abnehmer das Transportrisiko für die Warenbewegung trägt.

Dies ist z. B. dann der Fall, wenn der mittlere Unternehmer mit dem ersten Unternehmer vereinbart, dass er „ab Werk“¹⁴ befördert und mit dem letzten Abnehmer vereinbart, dass er „frei Haus“¹⁵ befördert.

Zum Nachweis der Zuordnung der Beförderung oder Versendung zur Lieferung des Unternehmers gehört ggf. auch die Vorlage einer schriftlichen Vollmacht zum Nachweis der Abholberechtigung (A 3.14 Abs. 10a S. 1 UStAE).

Ist die Zuordnung der Beförderung oder Versendung zu einer der Lieferungen von einem an dem Reihengeschäft beteiligten Unternehmer auf Grund des Rechts eines anderen Mitgliedstaates ausnahmsweise abweichend von A 3.14 Abs. 7 - 10 UStAE vorgenommen worden, ist es nicht zu beanstanden, wenn dieser Zuordnung gefolgt wird (A 3.14 Abs. 19 S. 1 UStAE)⁷

Bei einem Reihengeschäft kommt der richtigen Zuordnung der warenbewegten und der ruhenden Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da in Abhängigkeit von der jeweiligen Einordnung, die Bestimmung des Umsatzortes nach unterschiedlichen gesetzlichen Fundstellen erfolgt. Des Weiteren kann **nur bei warenbewegten Lieferungen**

- eine Lieferung als Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG steuerfrei sein (A 3.14 Abs. 2 S. 3 UStAE i. V. m. A 3.14 Abs. 14 S. 2 UStAE)
- eine Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG steuerfrei sein (A 3.14 Abs. 2 S. 3 UStAE i. V. m. A 3.14 Abs. 13 S. 2 UStAE)
- die Vorschrift für den Sonderfall des Ortes von Lieferungen gem. § 3 Abs. 8 UStG in Fällen der Einfuhr aus Drittlandsgebieten nach Deutschland angewandt werden (A 3.14 Abs. 15 UStAE)
- die Vorschrift der Versandhandelsregelung des § 3c UStG angewandt werden (A 3.14 Abs. 18 S. 3 UStAE)

6.2.1.2. Rechtstand ab 01.01.2020

→ § 3 Abs. 6a S. 2 - 7 UStG

Die Zuordnung der Beförderung oder Versendung (warenbewegte Lieferung) zu einer der Lieferungen des Reihengeschäfts ist davon abhängig, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen mittleren Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird. Die Zuordnungsentscheidung muss einheitlich für alle Beteiligten getroffen werden. Aus den vorhandenen Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, wer die Beförderung durchgeführt oder die Versendung veranlasst hat (A 3.14 Abs. 7 S. 1 - 3 UStAE).

Wie bereits zum Rechtsstand bis 31.12.2019 ausgeführt wurde, kommt der richtigen Zuordnung der warenbewegten und der ruhenden Lieferung entscheidende Bedeutung zu, da in Abhängigkeit von der jeweiligen Einordnung, die Bestimmung des Umsatzortes nach unterschiedlichen gesetzlichen Fundstellen erfolgt. Des Weiteren kann **nur bei warenbewegten Lieferungen**

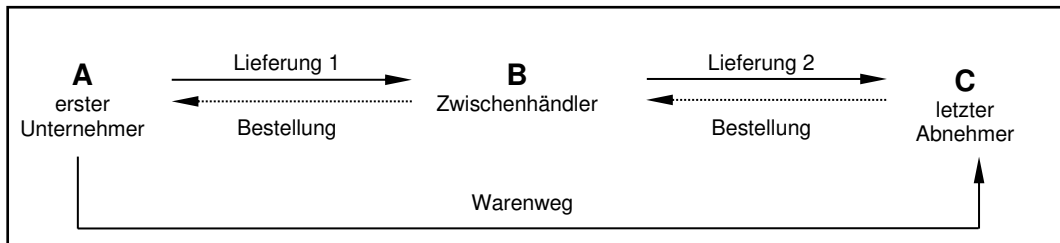
- eine Lieferung als Ausfuhrlieferung gem. § 6 UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG steuerfrei sein (A 3.14 Abs. 2 S. 3 UStAE i. V. m. A 3.14 Abs. 14 S. 2 UStAE)
- eine Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung gem. § 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG steuerfrei sein (A 3.14 Abs. 2 S. 3 UStAE i. V. m. A 3.14 Abs. 13 S. 2 UStAE)

14 Lieferklausel „EXW“ (Ex Works)

15 Lieferklausel „DDP“ (Delivery Duty Paid)

- die Vorschrift für den Sonderfall des Ortes von Lieferungen gem. § 3 Abs. 8 UStG in Fällen der Einfuhr aus Drittlandsgebieten nach Deutschland angewandt werden (A 3.14 Abs. 15 UStAE)
- die Vorschrift der Versandhandelsregelung des § 3c UStG i.d.F. bis 30.06.2021 bzw. die Vorschrift der Lieferung beim Fernverkauf nach § 3c UStG i.d.F. ab 01.07.2021 angewandt werden (A 3.14 Abs. 18 S. 3 UStAE)

a) Beförderung oder Versendung durch den **ersten Unternehmer**

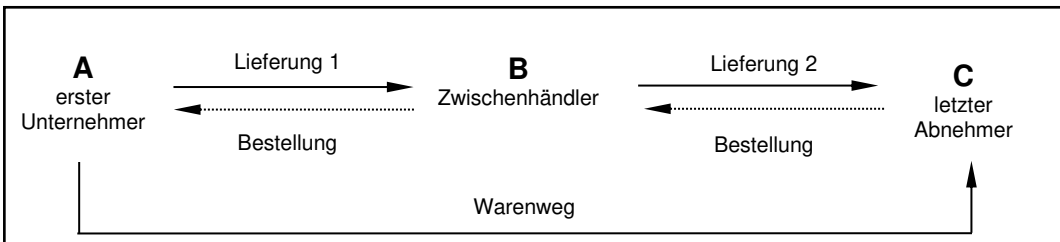


Wird der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist seiner Lieferung die Beförderung oder Versendung (warenbewegte Lieferung) zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a S. 2 UStG). Würde im vorgenannten Beispiel der Unternehmer A die Ware zum Unternehmer C befördern, wäre die Lieferung des A an den B die warenbewegte Lieferung und die Lieferung des B an den C die ruhende Lieferung.

b) Beförderung oder Versendung durch den **letzten Abnehmer**

Wird der Liefergegenstand durch den letzten Abnehmer befördert o. versendet, ist die Beförderung o. Versendung (warenbewegte Lieferung) der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a S. 3 UStG). Würde im o. g. Beispiel (Skizze zu a) der Unternehmer C die Ware beim Unternehmer A abholen, wäre die Lieferung des B an C die warenbewegte Lieferung und die Lieferung des A an B die ruhende Lieferung.

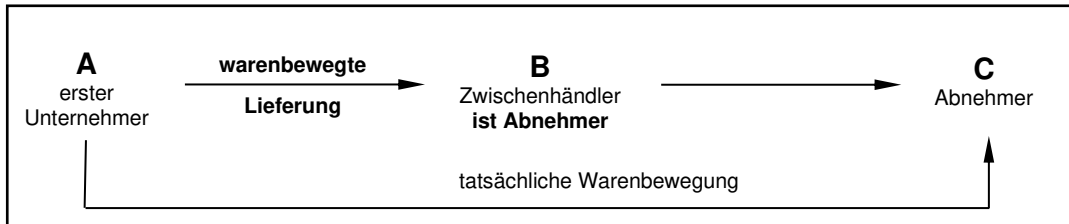
c) Beförderung oder Versendung durch den **mittleren Unternehmer**



Erfolgt bei Reihengeschäften die Beförderung oder Versendung (warenbewegte Lieferung) durch den mittleren Unternehmer (Zwischenhändler), so ist für die Zuordnung der warenbewegten Lieferung die Regelung des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG zu beachten, welche wie folgt lautet:

*„Wird der Gegenstand der Lieferung durch einen Abnehmer **befördert oder versendet**, der zugleich Lieferer ist (**Zwischenhändler**), 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.“*

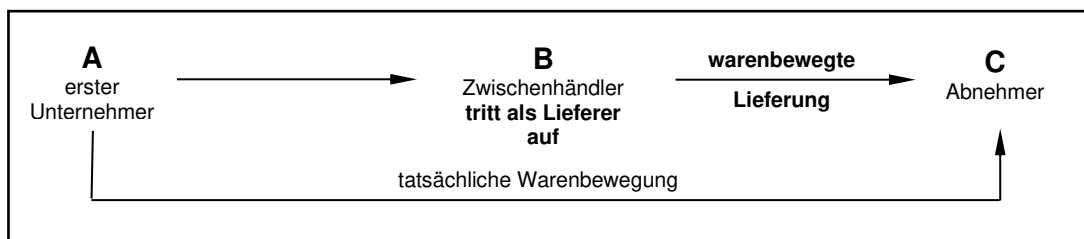
ca) Der Zwischenhändler ist Abnehmer



Befördert oder versendet ein mittlerer Unternehmer in der Reihe den Liefergegenstand, ist dieser zugleich Abnehmer der Vorlieferung und Lieferer seiner eigenen Lieferung (Zwischenhändler). In diesem Fall ist die Beförderung oder Versendung (warenbewegte Lieferung) nach § 3 Abs. 6a S. 4 Hs. 1 UStG grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers zuzuordnen.

Bezogen auf das in der vorgenannten Übersicht dargestellte Beispiel, ist die warenbewegte Lieferung somit der Lieferung von A an B zuzuordnen; die Lieferung des B an den C ist die ruhende Lieferung.

cb) Der Zwischenhändler tritt als Lieferer auf

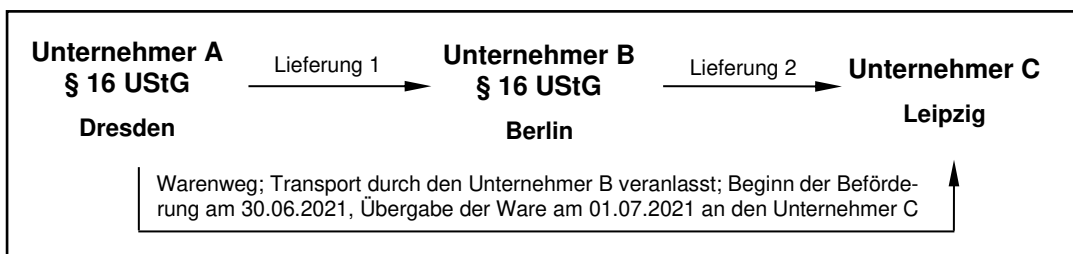


Die Voraussetzungen, unter denen der Zwischenhändler zum Lieferer wird und dementsprechend die warenbewegte Lieferung seiner eigenen Lieferung (Lieferung B an C) zuzuordnen ist, regelt § 3 Abs. 6a S. 5 - 7 UStG:

• Reihengeschäft im Inland

Für Reihengeschäfte im Inland, bei welchen der Zwischenhändler die Beförderung oder Versendung der Ware übernimmt, ist im § 3 Abs. 6a UStG keine Regelung vorgesehen, wonach der Zwischenhändler zum Lieferer werden kann. In diesen Fällen verbleibt es beim Grundsatz der Zuordnung der warenbewegten Lieferung nach § 3 Abs. 6a S. 4 Hs. 1 UStG; die warenbewegte Lieferung ist die Lieferung welche an den Zwischenhändler ausgeführt wird (Lieferung A an B).

Beispiel – Lieferung im Inland



- In den Fällen, bei denen der Zwischenhändler den Transport veranlasst (B), soll die warenbewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet werden (Lieferung A an B) (§ 3 Abs. 6a S. 4 1. Halbsatz UStG).
- Somit stellt die Lieferung zwischen A und B die bewegte Lieferung dar. Umsatzort ist Dresden (§ 3 Abs. 6 S. 1 UStG). Der Umsatz ist mit Beginn der Beförderung im Juni 2021 ausgeführt (A 13.1 Abs. 2 S. 2 UStAE).
- Somit stellt die Lieferung zwischen B und C die ruhende Lieferung dar. Umsatzort ist Leipzig (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG). Der Umsatz ist im Juli 2021 ausgeführt (A 13.1 Abs. 2 S. 1 UStAE).

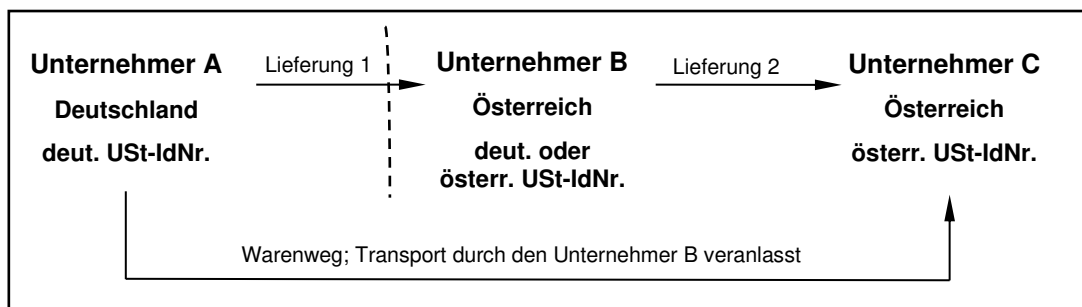
• **Reihengeschäft im Binnenmarkt (§ 3 Abs. 6a S. 5 UStG)**

Gelangt der **Gegenstand** der Lieferung **aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates** und verwendet der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr., die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde, ist die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zuzuordnen (§ 3 Abs. 6a S. 5 UStG).

Verwendet der Zwischenhändler seine ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte **USt-IdNr.**, muss dies **spätestens bis zum Beginn der Lieferung** erfolgen. Da es sich dabei um die Verwirklichung des Sachverhalts handelt (Auftreten als Lieferer), bleiben **spätere Änderungen bei der Verwendung der USt-IdNr. ohne Auswirkung**.

Der **Begriff „Verwendung“ einer USt-IdNr. setzt ein positives Tun des Zwischenhändlers voraus**. Die verwendete USt-IdNr. soll in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden. Bei mündlicher Erteilung eines Auftrags muss die rechtzeitige Verwendung der USt-IdNr. vom Zwischenhändler dokumentiert werden. Es reicht ebenfalls aus, wenn der Zwischenhändler dokumentiert, dass er gegenüber seinem leistenden Unternehmer erklärt hat, die ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IdNr. für alle künftigen Lieferungen verwenden zu wollen. Eine in einem Dokument lediglich formularmäßig eingedruckte USt-IdNr. reicht nicht aus.

Beispiel zu § 3 Abs. 6a S. 5 UStG – Lieferung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets



a) Grundsatz

- In den Fällen, bei denen der Zwischenhändler den Transport veranlasst (B), soll die warenbewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet werden (Lieferung A an B) (§ 3 Abs. 6a S. 4 1. Halbsatz UStG). Der Unternehmer B verwendet gegenüber dem Unternehmer A seine österreichische USt-IdNr.
- Somit stellt die Lieferung zwischen A und B die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dar (§ 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG). B besteuert den innergemeinschaftlichen Erwerb analog § 1a UStG.

b) Ausnahme

- Die Sonderregelung des § 3 Abs. 6a S. 5 UStG besagt, dass die warenbewegte Lieferung der Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Kunden zugeordnet werden kann (Lieferung B an C).

Dazu müssen aber zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

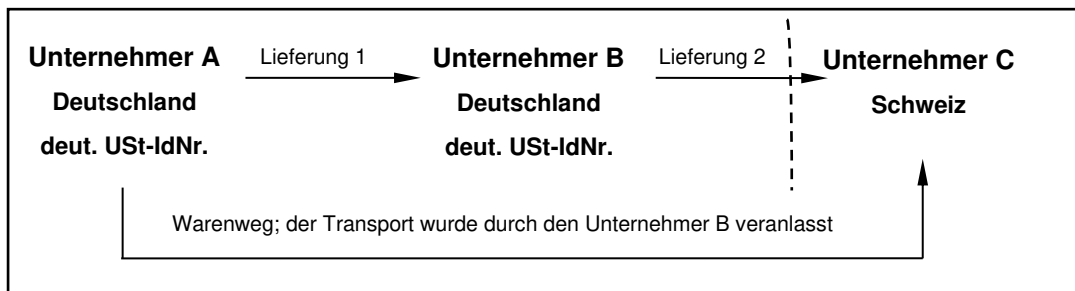
1. der Zwischenhändler (B) veranlasst den Transport und
 2. der Zwischenhändler (B) verwendet gegenüber seinem Lieferer (A) vor der Lieferung die USt-IdNr. des Abgangsmitgliedstaates (Deutschland)
- Somit stellt Lieferung zwischen B und C die steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung dar (§ 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG). C besteuert den innergemeinschaftlichen Erwerb analog § 1a UStG.

Der den Transport veranlassende Zwischenhändler (B) hat ein Wahlrecht, wie er die innergemeinschaftliche Lieferung zuordnen möchte. Dieses Wahlrecht übt er aus, indem er seinem Lieferer entweder die USt-IdNr. des Abgangsmittgliedstaates mitteilt oder dies unterlässt.

- **Reihengeschäft vom Inland ins Drittland (§ 3 Abs. 6a S. 6 UStG)**

Gelangt der Gegenstand der Lieferung in das Drittlandsgebiet, ist von einem ausreichenden Nachweis nach § 3 Abs. 6a S. 4 UStG auszugehen (der Zwischenhändler = Lieferer), wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versendung eine USt-IdNr. oder Steuernummer verwendet, die ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilt wurde (§ 3 Abs. 6a S. 6 UStG).

Beispiel zu § 3 Abs. 6a S. 6 UStG – Lieferung in das Drittlandsgebiet



a) Grundsatz

- In den Fällen, bei denen der Zwischenhändler den Transport veranlasst (B), soll die warenbewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet werden (Lieferung A an B) (§ 3 Abs. 6a S. 4 1. Halbsatz UStG). Der Unternehmer B verwendet gegenüber dem Unternehmer A keine USt-IdNr.
- Somit stellt die Lieferung zwischen A und B die steuerfreie Ausfuhrlieferung dar (§ 6 UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG).

b) Ausnahme

- Die Sonderregelung des § 3 Abs. 6a S. 6 UStG besagt, dass die warenbewegte Lieferung der Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Kunden zugeordnet werden kann (Lieferung B an C), wenn der Zwischenhändler als Lieferer auftritt.

Dazu müssen aber zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

1. der Zwischenhändler (B) veranlasst den Transport und
2. der Zwischenhändler (B) verwendet gegenüber seinem Lieferer (A) vor der Lieferung die USt-IdNr. oder Steuernummer des Abgangsmittgliedstaates (Deutschland).

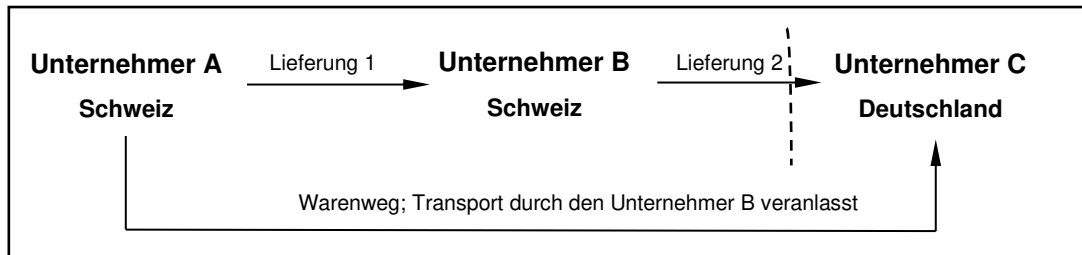
- Somit stellt Lieferung zwischen B und C die steuerfreie Ausfuhrlieferung dar (§ 6 UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG).

Der den Transport veranlassende Zwischenhändler hat ein Wahlrecht, wie er die Ausfuhrlieferung zuordnen möchte. Dieses Wahlrecht übt er aus, indem er seinem Lieferer entweder die USt-IdNr. oder Steuernummer des Abgangsmittgliedstaates mitteilt oder dies unterlässt.

- **Reihengeschäft vom Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet (§ 3 Abs. 6a S. 7 UStG)**

Im Fall der **Einfuhr** eines Gegenstands **vom Drittland in das Gemeinschaftsgebiet** wird mit § 3 Abs. 6a S. 7 UStG durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend geregelt, dass die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung¹⁶ für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird.

Beispiel zu § 3 Abs. 6a S. 7 UStG – Einfuhr in das Gemeinschaftsgebiets



a) Grundsatz

- In den Fällen, bei denen der Zwischenhändler den Transport veranlasst (B), soll die warenbewegte Lieferung grundsätzlich der Lieferung an den Zwischenhändler zugeordnet werden (Lieferung A an B) (§ 3 Abs. 6a S. 4 1. Halbsatz UStG).
- Somit stellt die Lieferung zwischen A und B die steuerfreie Ausfuhrlieferung dar (analog § 6 UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. a UStG).

b) Ausnahme

- Die Sonderregelung des § 3 Abs. 6a S. 7 UStG besagt, dass die warenbewegte Lieferung der Lieferung des Zwischenhändlers an dessen Kunden zugeordnet werden kann (Lieferung B an C), wenn der Zwischenhändler als Lieferer auftritt.

Dazu müssen aber zwei Voraussetzungen erfüllt sein:

1. der Zwischenhändler (B) veranlasst den Transport und
2. der Zwischenhändler (B) die Lieferung in seinem Namen oder im Rahmen der indirekten Stellvertretung für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet.

6.2.2. Bestimmung des Lieferorts

a) Warenbewegte Lieferung

Der Ort der Lieferung mit Warenbewegung bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG.

b) Ruhende Lieferung

Der Umsatzort für die ruhenden Lieferungen erfolgt über die Vorschrift des § 3 Abs. 7 S. 2 UStG:

Der **Lieferort** der ruhenden Lieferung wird durch die Fiktionen des § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 bzw. 2 UStG an den Beginn oder das Ende der Beförderung oder Versendung verlagert. Dementsprechend ist der **Lieferzeitpunkt** jeweils 1 juristische Sekunde vor/nach der Lieferung mit Warenbewegung zu bestimmen (A 3.14 Abs. 2 S. 5 UStAE).

¹⁶ Artikel 18 der Verordnung (EU) Nr. 952/2013 des europäischen Parlaments und des Rates vom 09.10.2013 zur Festlegung des Zollkodex der Union, ABl. L 269 vom 10.10.2013, S. 1)

- Ruhende Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **vorangehen**, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands beginnt (bei innergemeinschaftlichen Lieferungen somit im Abgangsmitgliedstaat) (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG).
- Ruhende Lieferungen, die der Beförderungs- oder Versendungslieferung **folgen**, gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstands endet (bei innergemeinschaftlichen Lieferungen somit im Bestimmungsmitgliedstaat) (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG).

Prüfungsreihenfolge

Aus den gesetzlichen Regelungen zum Reihengeschäft ergibt sich folgende Prüfungssystematik für die Bestimmung des Umsatzortes:

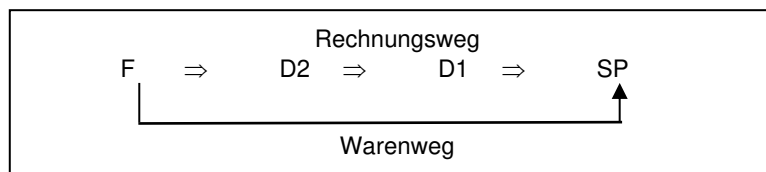
1. Liegt ein Reihengeschäft vor?
2. Welcher Lieferbeziehung ist die Warenbewegung zuzuordnen?
3. Greift für die warenbewegte Lieferung der Grundsatz zur Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG oder tritt eine Ortsverlagerung gem. § 3 Abs. 8 UStG bzw. § 3c UStG i.d.F. bis 30.06.2021 bzw. i.d.F. ab 01.07.2021¹⁷ ein?
4. Geht die nicht warenbewegte Lieferung der warenbewegten Lieferung voraus oder folgt sie ihr (§ 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 und/oder Nr. 2 UStG)?

Für Reihengeschäfte mit vier Beteiligten gelten die vorgenannten Ausführungen entsprechend.

Im nachfolgenden Beispiel sind nochmals die vorgenannten, für Reihengeschäfte geltenden, Grundsätze anhand einer innergemeinschaftlichen Warenbewegung dargestellt:

Beispiel

Der Unternehmer SP aus Spanien bestellt eine Maschine bei dem deutschen Unternehmer D1 in Kassel. D1 bestellt die Maschine seinerseits bei dem deutschen Großhändler D2 in Bielefeld. D2 wiederum gibt die Bestellung an den Hersteller F in Frankreich weiter.



- a) F lässt die Maschine durch einen Beförderungsunternehmer von Frankreich unmittelbar nach Spanien an SP transportieren.
- b) SP holt die Maschine mit eigenem Lkw bei F in Frankreich ab und transportiert sie unmittelbar nach Spanien.

Lösung

zu a)

Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D2, D2 an D1 und D1 an SP) ausgeführt. Die warenbewegte Lieferung ist der ersten Lieferung F an D2 zuzuordnen, da F als erster Unternehmer in der Reihe die Maschine versendet (§ 3 Abs. 6a S. 1, 2 UStG). Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Frankreich (Beginn der Versendung). Die zweite Lieferung D2 an D1 und die dritte Lieferung D1 an SP sind ruhende Lieferungen. Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG jeweils in Spanien (Ende der Versendung), da sie der Versendungslieferung folgen. D2 und D1 müssen sich demnach in Spanien steuerlich registrieren lassen.

¹⁷ Geändert zum 01.07.2021 durch das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

zu b)

Bei diesem Reihengeschäft werden nacheinander drei Lieferungen (F an D2, D2 an D1 und D1 an SP) ausgeführt. Die warenbewegte Lieferung ist der dritten Lieferung D1 an SP zuzuordnen, da SP als letzter Abnehmer in der Reihe die Maschine befördert (§ 3 Abs. 6a S. 1, 3 UStG).

Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Frankreich (Beginn der Beförderung). Die erste Lieferung F an D2 und die zweite Lieferung D2 an D1 sind ruhende Lieferungen. Für diese Lieferungen liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG ebenfalls jeweils in Frankreich (Beginn der Beförderung), da sie der Beförderungslieferung vorangehen. D2 und D1 müssen sich demnach in Frankreich steuerlich registrieren lassen.

6.3. Auf das Inland beschränkte Warenbewegungen mit einem Unternehmer, der im Ausland seinen Betriebssitz hat

→ A 3.14 Abs. 12 UStAE

Die Grundsätze der Absätze 1 - 10 des A 3.14 UStAE finden auch bei Reihengeschäften Anwendung, bei denen keine grenzüberschreitende Warenbewegung stattfindet. Ist an solchen Reihengeschäften ein in einem anderen Mitgliedstaat oder im Drittland ansässiger Unternehmer beteiligt, muss er sich wegen der im Inland steuerbaren Lieferung stets im Inland steuerlich registrieren lassen (A 3.14 Abs. 12 UStAE).

Klausurtechnik

Prüfen Sie bei Klausuren immer dann, wenn an einem Umsatzgeschäft mehr als zwei Unternehmer beteiligt sind, ob ggf. ein Reihengeschäft vorliegt. Dies ist zum einen für die richtige Bestimmung des Umsatzortes (§ 3 Abs. 6 UStG, § 3 Abs. 8 UStG, § 3c UStG i.d.F. bis 30.06.2021 bzw. i.d.F. ab 01.07.2021¹⁸ oder § 3 Abs. 7 S. 2 UStG), aber z. B. auch für die Frage, ob ggf. eine steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung (→ nur bei warenbewegten Lieferungen möglich) vorliegt, von entscheidender Bedeutung.

6.4. Reihengeschäfte und Drittland

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

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

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

KT
16b,
16c

FS
I 16.2

¹⁸ Geändert zum 01.07.2021 durch das JStG 2020 v. 21.12.2020, BGBl. 2020 I, S. 3096.

7. Agentur und Kommission

Ein Unternehmer kann nach außen hin auftreten als:

- **Eigenhändler**, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung („Normal“-Fall) (A 3.7 Abs. 1 und 7 UStAE)

Beispiel

Ein selbständiger Buchhändler verkauft in seinem Ladengeschäft einen Umsatzsteuerkommentar an einen Steuerberater in gebundener Form.

- **Agentur**, im fremden Namen und auf fremde Rechnung (A 3.7 Abs. 1 UStAE)

Beispiel

Ein Tankstellenpächter verkauft Benzin im Namen und für Rechnung der Mineralölgesellschaft XY.

- **Kommissionär**, in eigenem Namen und auf fremde Rechnung

Beispiel

Ein Baumaschinenhändler A bietet zur Umsatzsteigerung Maschinen eines Baumaschinenherstellers X im eigenen Namen und auf Rechnung des Baumaschinenherstellers X zum Verkauf an.

Klausurtechnik

Achten Sie bei Klausuren immer darauf, wie der Unternehmer, welchen Sie umsatzsteuerrechtlich würdigen müssen, gegenüber dem Leistungsempfänger auftritt. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die bei Agentur- und Kommissionsumsätzen im Vergleich zu Eigenhandelsumsätzen abweichenden Lösungsansätzen von Bedeutung.

KT
17

7.1. **Agentur (Vermittlungsleistungen)**

→ A 3.7 UStAE, A 4.5.1 UStAE

FS
I 17.1

7.1.1. **Allgemeines**

Agenturmäßiges Handeln setzt voraus, dass der Unternehmer als Vertreter i. S. d. Zivilrechts auftritt (§§ 164 ff. BGB). Vertreter (Agent) ist, wer im fremden Namen und für fremde Rechnung Verträge abschließt und – umsatzsteuerrechtlich bedeutend – deren Erfüllung vermittelt (§ 164 Abs. 1 BGB).

In wessen Auftrag der Agent tätig wird, ist für die vermittelte Leistung unerheblich. Die Vermittlungsleistung dagegen wird immer an den jeweiligen Auftraggeber erbracht. Dies können, je nach der vertraglichen Gestaltung, der Leistungsgeber, der Leistungsempfänger oder auch beide sein.

Agenturgeschäfte und damit Vermittlungsleistungen tätigen vor allem Handelsvertreter und Handelsmakler, aber auch Gebrauchtwagenhändler und Versteigerer (A 3.7 Abs. 2 - 6 UStAE).

7.1.2. **Handeln im fremden Namen und für fremde Rechnung**

Handeln im fremden Namen liegt vor, wenn das Rechtsgeschäft, welches vermittelt wird, unmittelbar zwischen dem Auftraggeber und dem Dritten zustande kommt.

Beim Handeln im fremden Namen muss erkennbar sein, in wessen Namen der Vermittler tätig wird (A 3.7 Abs. 1 S. 3 UStAE). Dies setzt jedoch nicht unbedingt voraus, dass der Name des Vertretenen ausdrücklich genannt wird. Es reicht aus, dass er aus den Umständen heraus bestimmbar ist (A 3.7 Abs. 1 S. 6 UStAE).

Wer für **fremde Rechnung** handelt, hat das Interesse des Auftraggebers und nicht sein eigenes wahrzunehmen. Der Auftraggeber muss das wirtschaftliche Ergebnis des Geschäfts bestimmen, und ihn muss das Risiko aus dem Geschäft treffen. Der Vermittler muss mit dem Auftraggeber über tatsächlich erhaltene Zahlungen abrechnen.

7.1.3. Leistungswege beim Agenturgeschäft

Im Rahmen eines Agenturgeschäfts bewirkt der Vermittler gegenüber seinem Auftraggeber eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG. Der vermittelte Umsatz kommt zwischen dem Auftraggeber und dem Dritten zustande.

Beispiel

Der Auftraggeber A beauftragt den Händler M, in seinem Namen und auf seine Rechnung Ware zu verkaufen. M verkauft an den Abnehmer D Ware.

Lösung

A führt an D eine Lieferung aus (§ 3 Abs. 1 UStG). M erbringt an A eine sonstige Leistung (Vermittlungsleistung) (§ 3 Abs. 9 UStG).

7.1.4. Ort der Vermittlungsleistungen

→ § 3a Abs. 2, Abs. 3 Nr. 1 und 4 UStG, A 3a.7 UStAE

Eine **Vermittlungsleistung**, welche **an einen Nichtunternehmer** erbracht wird, gilt gem. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort als erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird.

Bei **Leistungen an** Leistungsempfänger i. S. d. § 3a Abs. 2 UStG richtet sich der Umsatzort nach § 3a Abs. 2 UStG; bei der Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (A 3a.7 Abs. 1 S. 4 UStAE und A 3a.3 Abs. 9 Nr. 2 UStAE).

7.1.5. Steuerbefreiungen für Vermittlungsleistungen

→ § 4 Nr. 5 UStG i. V. m. § 22 UStDV, § 4 Nr. 8 und Nr. 11 UStG

Vermittlungsleistungen sind z. B. steuerfrei nach

§ 4 Nr. 5 S. 1 Bst. a UStG - die Vermittlung von unter § 4 Nr. 1 Bst. a UStG fallenden Umsätze (z. B. Ausfuhrlieferungen gem. § 6 UStG und Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr gem. § 7 UStG)

§ 4 Nr. 5 S. 1 Bst. c UStG - die Vermittlung von Umsätzen, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden

§ 4 Nr. 5 S. 1 Bst. d UStG - die Vermittlung von Lieferungen, die nach § 3 Abs. 8 UStG als im Inland ausgeführt zu behandeln sind

Nicht befreit ist jedoch die Vermittlung von Umsätzen durch Reisebüros für Reisende (§ 4 Nr. 5 S. 2 UStG).

Die **Voraussetzungen** der Steuerbefreiung müssen vom Unternehmer **nachgewiesen** werden (§ 4 Nr. 5 S. 3, 4 UStG i. V. m. § 22 UStDV).

7.1.6. Bemessungsgrundlage bei Vermittlungsleistungen

Bemessungsgrundlage bei Vermittlungsleistungen ist die an den Vermittler gezahlte Provision (zzgl. Auslagenersatz und Unkosten des Vermittlers) (A 10.1 Abs. 6 S. 1 und 2 UStAE).

Durchlaufende Posten gehören nicht zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 S. 5 UStG). Sie liegen vor, wenn der Unternehmer, der die Beträge vereinnahmt und verauslagt, im Zahlungsverkehr lediglich die Funktion einer Mittelsperson ausübt, ohne selbst einen Anspruch auf den Betrag gegen den Leistenden zu haben und auch nicht zur Zahlung an den Empfänger verpflichtet zu sein (A 3.7 Abs. 1 S. 7 UStAE und A 10.4 Abs. 1 S. 2 UStAE).

Bezüglich der Behandlung von durch einen Verkaufsagenten dem Kunden eingeräumten Preisnachlässen wird auf die Beispiele unter A 10.3 Abs. 4 UStAE verwiesen.

7.1.7. Steuersatz

Der Steuersatz beträgt für Vermittlungsumsätze 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

7.2. Kommissionsgeschäfte

7.2.1. Allgemeines

Das Kommissionsgeschäft ist umsatzsteuerlich vom Eigenhandel und vom Vermittlungsgeschäft (Agentur) abzugrenzen. Diese Abgrenzung erfolgt in Abhängigkeit vom Auftreten des Unternehmers nach außen.

Nach § 383 Abs. 1 HGB ist Kommissionär, wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) in eigenem Namen zu kaufen oder zu verkaufen (**eigener Name, fremde Rechnung**). Der Kommissionsvertrag bezeichnet die Rechtsbeziehung zwischen Kommittent und Kommissionär, in Form eines Geschäftsbesorgungsvertrages i. S. d. § 675 BGB. Der Kommissionär schuldet vor allem gem. § 384 HGB die Vornahme des Ausführungsgeschäfts (die Geschäftsbesorgung). Der Kommissionär hat, wenn das Geschäft zur Ausführung kommt, gem. § 396 HGB Anspruch auf Provision und auf Aufwendungsersatz.

7.2.2. Verkaufs- und Einkaufskommission

→ § 3 Abs. 3 UStG, A 3.1 Abs. 3 S. 7, 8 UStAE

Beim Kommissionsgeschäft liegt zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär gem. § 3 Abs. 3 S. 1 UStG eine Lieferung vor. Bei der Verkaufskommission gilt der Kommissionär, bei der Einkaufskommission der Kommittent als Abnehmer (§ 3 Abs. 3 S. 2 UStG).

Im Rahmen des Kommissionsgeschäfts erfolgen umsatzsteuerrechtlich **zwei Lieferungen**. Bei der Verkaufskommission liefert der Kommittent (→ Auftraggeber) an den Kommissionär (→ Auftragnehmer); der Kommissionär liefert an den Abnehmer.

Damit weicht das Umsatzsteuerrecht von der zivilrechtlichen Beurteilung ab, nach der der Kommissionär lediglich eine sonstige Leistung (Geschäftsbesorgung) für den Kommittenten ausführt. Der Kommissionär schließt die Umsatzgeschäfte im eigenen Namen, aber auf Rechnung des Kommittenten ab.

KT
17a, b

7.2.2.1. Verkaufskommissionen

Nach § 3 Abs. 3 S. 2 UStG und den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen ergibt sich für die Verkaufskommission folgendes Bild:

FS
I 17.2



Der Kommittent liefert an den Kommissionär (§ 3 Abs. 3 UStG). Der Kommissionär liefert nach den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen an den Abnehmer, weil zwischen dem Abnehmer und dem Kommissionär ein Kaufvertrag abgeschlossen und erfüllt wird.

a) Ermittlung der Entgelte des Kommittenten und des Kommissionärs

Das **Entgelt des Kommittenten** für die Lieferung an den Kommissionär berechnet sich bei der Verkaufskommission wie folgt:

Verkaufserlös des Kommissionärs an den Abnehmer
./. Provision des Kommissionärs
./. sonstige Kosten des Kommissionärs
= Brutto-Bemessungsgrundlage
./. USt
= Netto-Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG (für die Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär)

Die Ermittlung des **Entgeltes des Kommissionärs** stellt sich wie folgt dar:

Verkaufserlös aus dem Verkauf an den Abnehmer
./. USt
= Netto-Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG (für die Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer)

Durchlaufende Posten, die nach § 10 Abs. 1 S. 5 UStG nicht zum Entgelt gehören, liegen nicht vor, da es sich nach der Legaldefinition des durchlaufenden Postens in § 10 Abs. 1 S. 5 UStG nur dann um einen durchlaufenden Posten handelt, wenn er nicht nur auf **fremde Rechnung** vereinnahmt und verausgabt wird, sondern dies auch **im fremden Namen** geschieht. Der Kommissionär handelt aber im eigenen Namen.

b) Ort und Zeitpunkt der Lieferungen

Der **Ort und Zeitpunkt der Lieferungen** bestimmen sich für den Kommissionär bzw. den Kommittenten wie folgt, **wenn sich die Ware** im Zeitpunkt der Lieferung durch den Kommissionär an den Abnehmer **bei dem Kommissionär befindet**:

- Bei der Verkaufskommission bestimmt sich der Ort der warenbewegten **Lieferung des Kommissionärs an den Abnehmer** gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG danach, wo die Beförderung oder Versendung beginnt. Der Ort der jeweiligen Lieferung kann sich z. B. durch die Sondervorschrift des § 3c UStG i.d.F. bis 30.06.2021 (→ Versandhandelsregelung) bzw. § 3c UStG i.d.F. ab 01.07.2021 (→ Ort der Lieferung beim Fernverkauf) verlagern.
- Dagegen ist die **fiktive Lieferung des Verkaufskommittenten an den Verkaufskommissionär** keine Beförderungs- oder Versendungslieferung, sondern eine Lieferung ohne Warenbewegung. Die Lieferung des Kommittenten an den Verkaufskommissionär gem. § 3 Abs. 3 S. 2 UStG kommt bei der Verkaufskommission erst zustande, sobald der Kommissionär die Ware an seinen Abnehmer liefert (A 3.1 Abs. 3 S. 7 UStAE). Da sich die Kommissionsware zu diesem Zeitpunkt beim Kommissionär befindet, bestimmt sich der Ort der Lieferung des Kommittenten nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG.
- Gelangt das Kommissionsgut bei der **Anlieferung durch den Kommittenten an den Kommissionär im Wege des innergemeinschaftlichen Verbringens** vom Ausgangs- in den Bestimmungsmittgliedstaat, **kann** (Wahlrecht) die Lieferung vom Kommittenten an den Kommissionär bereits zu diesem Zeitpunkt als erbracht angesehen werden (A 3.1 Abs. 3 S. 8 UStAE i. V. m. A 1a.2 Abs. 7 S. 2 UStAE).

In diesem Fall muss der Kommittent im Ausgangsmitgliedstaat eine innergemeinschaftliche Lieferung und der Kommissionär im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb versteuern.

Sofern von dem „Wahlrecht“ (A 1a.2 Abs. 7 S. 2 UStAE) kein Gebrauch gemacht wird, muss der **Kommittent** im Ausgangsmitgliedstaat das innergemeinschaftliche Verbringen als innergemeinschaftliche Lieferung (§ 3 Abs. 1a UStG i. V. m. § 6a Abs. 2 UStG) und im Bestimmungsmitgliedstaat einen innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1a Abs. 2 UStG) versteuern.

Gelangt die im Rahmen einer Verkaufskommission gelieferte Ware direkt vom Kommittenten zum Abnehmer, sind die für die Reihengeschäfte geltenden Grundsätze entsprechend anzuwenden.

KT
17c, d

7.2.2.2. Einkaufskommission

Nach § 3 Abs. 3 S. 2 UStG und den allgemeinen umsatzsteuerrechtlichen Grundsätzen ergibt sich für die Einkaufskommission folgendes Bild:



Der Kommissionär (→ Auftragnehmer) liefert nach § 3 Abs. 3 UStG an den Kommittenten (→ Auftraggeber); der Kommissionär erhält eine Lieferung von einem Dritten (→ Verkäufer).

Das **Entgelt des Kommissionärs** für die Lieferung an den Kommittenten berechnet sich bei der Einkaufskommission wie folgt:

Kaufpreis für den Erwerb vom Verkäufer
+ Provision des Kommissionärs
+ sonstige Kosten des Kommissionärs
= Brutto-Bemessungsgrundlage
./ . USt
= Netto-Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG (für die Lieferung des Kommissionärs an den Kommittenten)

Dem Kommissionär steht aus dem Einkauf vom Verkäufer im Rahmen des § 15 UStG ein Vorsteuerabzug zu.

Beispiel

Karl Pongratz betreibt in Bamberg einen Handel mit Baumaschinen aller Art. Er besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab. Der Maschinenfabrikant Dieter Frank mit Betriebssitz in Hamburg (Besteuerung der Umsätze nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen) beauftragt Pongratz im Juli 2021 damit, eine Spezialmaschine für den Erdaushub im eigenen Namen und auf Rechnung des Dieter Frank zu erwerben. Als Einkaufspreis wurde für die gebrauchte Maschine ein Kaufpreis i. H. v. 23.800 € vereinbart; für Pongratz wurde eine Provision i. H. v. 20 % des Einkaufspreises (brutto) festgelegt. Zwischen Pongratz und Frank wurde des Weiteren vereinbart, dass Pongratz nach dem Erwerb der Maschine diese für Frank in Besitz nimmt und umgehend zu ihm liefern soll.

Im Dezember 2021 hatte Pongratz diese Spezialmaschine zum vereinbarten Kaufpreis vom Bauunternehmer Huber aus München erwerben können; der Verkäufer Huber hat Pongratz für die veräußerte Maschine eine zutreffende Rechnung über 20.000 € zzgl. 3.800 € USt gestellt.

Die erworbene Spezialmaschine transportierte Pongratz mit einem eigenen Spezialtransporter nach dem Erwerb im Dezember 2021 unmittelbar vom Verkäufer zu Dieter Frank von München nach Hamburg. Nach dem Erwerb erteilte Pongratz am 30.12.2021 dem Fabrikanten Dieter Frank die folgende Abrechnung:

Kaufpreis für die Spezialmaschine	23.800 €
+ 20 % Provision Karl Pongratz	4.760 €
+ Transportkosten nach Hamburg	595 €
= Brutto-Bemessungsgrundlage	29.155 €
./. USt 19 %	4.655 €
= Netto-Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG (für die Lieferung des Kommissionärs an den Kommittenten)	24.500 €

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für Karl Pongratz und Dieter Frank?

Lösung

Es liegt eine Einkaufskommission gem. § 383 HGB vor. Nach § 3 Abs. 3 UStG ist Karl Pongratz der Kommissionär (Aufreten im eigenen Namen und auf Rechnung von Frank) und Dieter Frank der Kommittent. Der Kommittent Frank gilt gem. § 3 Abs. 3 S. 2 UStG als Abnehmer. Durch Inbesitznahme für Frank haben Frank und Pongratz eine Eigentumsübertragung in Form eines vorweggenommenen Besitzkonstituts vereinbart (§§ 929, 930, 868 BGB). Damit erfolgt die Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) des Pongratz an Frank zeitgleich mit der Lieferung des Huber an Pongratz. Der Umsatzort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG (A 3.12 Abs. 6 S. 2 UStAE); Umsatzort ist damit München. München ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Lieferung ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), und mangels Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 24.500 €; die USt beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), 4.655 €.

Die Steuer entsteht mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Dezember 2021 (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG). Der Kommissionär Pongratz hat aus der von Verkäufer Huber gem. § 14 Abs. 4 UStG erteilten wirksamen Rechnung im Voranmeldungszeitraum Dezember 2021 eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 3.800 € (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG). Umsatzsteuerrechtlich verbleibt bei dem Kommissionär Pongratz als Zahllast die USt aus der Geschäftsbesorgung; USt i. H. v. 4.655 € abzüglich Vorsteuerabzug aus dem Einkauf der Maschine i. H. v. 3.800 € = 855 € Zahllast; dieser Betrag entspricht 19/119 der Provision i. H. v. 4.760 € und 19/119 der Transportkosten i. H. v. 595 €. Nach dem Zweck der Vorschrift des § 3 Abs. 3 UStG werden aber die jeweiligen Bemessungsgrundlagen für die Lieferungen der Besteuerung zugrunde gelegt.

Dieter Frank hat aus der Rechnung des Pongratz im Voranmeldungszeitraum Dezember 2021 eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 4.655 € (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG).

7.2.3. Dienstleistungskommission

→ § 3 Abs. 11 UStG, A 3.15 UStAE

§ 3 Abs. 11 UStG i. V. m. A 3.15 UStAE regelt für die Fälle, in denen ein Unternehmer (→ Auftragnehmer) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet wird und dabei **im eigenen Namen und für fremde Rechnung** handelt, dass diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht gilt (gesetzliche Fiktion). Die Leistungseinkaufs- und Leistungsverkaufskommission werden gleichbehandelt, d. h. unabhängig davon, ob das Erbringen oder das Beschaffen einer sonstigen Leistung in Auftrag gegeben wird.

Die Vorschrift fingiert dabei eine Leistungskette. Sie behandelt den Auftragnehmer im Rahmen der Dienstleistungskommission als Leistungsempfänger und zugleich Leistenden.

a) Leistungseinkaufskommission



KT
17e

FS
I 17.3

b) Leistungsverkaufskommission



Die beiden Leistungen, also die an den Auftragnehmer erbrachte und von ihm ausgeführte Leistung, werden bezüglich ihres Leistungsinhaltes gleichbehandelt. Die Leistungen werden zum selben Zeitpunkt erbracht (A 3.15 Abs. 2 S. 1 und 2 UStAE).

Beispiel (vgl. A 3.15 Abs. 6 Bsp. 1 UStAE)

Der im Inland ansässige Spediteur G besorgt für den im Inland ansässigen Unternehmer B im eigenen Namen und für Rechnung des B die inländische Beförderung eines Gegenstandes von München nach Berlin. Die Beförderungsleistung bewirkt der inländische Unternehmer C.

Lösung



Da G in die Erbringung einer Beförderungsleistung eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen jedoch auf Rechnung des B handelt, gilt die Beförderungsleistung des C an ihn als ausgeführt und von ihm an B als erbracht (§ 3 Abs. 11 UStG). Die Leistungskette wird fingiert.

Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung des G an B ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

C erbringt an G eine im Inland über § 3 Abs. 9 S. 1 UStG i. V. m. § 3a Abs. 2 UStG steuerbare und steuerpflichtige Beförderungsleistung. G hat gegenüber B ebenfalls nach diesen Vorschriften eine steuerpflichtige Beförderungsleistung im Inland abzurechnen.

KT
17f

7.2.4. Leistungskommission bei Telekommunikationsleistungen

→ § 3 Abs. 11a UStG

FS
I 17.4

Der Vorschrift des § 3 Abs. 11 UStG wurde zum 01.01.2015 der Absatz 11a angefügt und gleichzeitig § 45h Abs. 4 Telekommunikationsgesetzes (TKG) aufgehoben. Durch die vorgenannte Regelung wurde die umsatzsteuerliche Vorschrift zur Dienstleistungskommission (aus dem TKG) zurück in das UStG „geholt“.

Nimmt ein Endnutzer über seinen Teilnehmernetzbetreiber Leistungen vorgelagerter Unternehmer in Anspruch, konnte schon bisher für umsatzsteuerliche Zwecke eine Dienstleistungskommission angenommen werden. Dies regelt mit Wirkung ab dem 01.01.2015 die neue Vorschrift des § 3 Abs. 11a UStG (vgl. Art. 28 MwStSystRL). Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung, die über ein Telekommunikationsnetz, eine Schnittstelle oder ein Portal erbracht wird, eingeschaltet, gilt er grds. i. S. d. § 3 Abs. 11 UStG als im eigenen Namen und für fremde Rechnung handelnd (§ 3 Abs. 11a S. 1 UStG).

Diese als sog. Branchenlösung bezeichnete Gestaltung stellt sicher, dass eine Besteuerung tatsächlich im Land des privaten Endverbrauchers erfolgt, weil häufig nur der Teilnehmernetzbetreiber oder der Internetprovider über die notwendigen Informationen zur Rechnungsausstellung verfügt.

Gleichzeitig sollen Unsicherheiten über die Person des Leistenden bei Leistungserbringung über Internet, Internetplattformen, Apps oder andere Schnittstellen ausgeräumt werden. Eine Verwaltungsregelung hierzu existiert bisher nicht.

Beispiel

Armin Müller (Privatperson, mit Wohnsitz in Hamburg) lädt sich über seinen in Deutschland ansässigen Telekommunikationsanbieter Y-KG einen Klingelton entgeltlich bei einem in Großbritannien ansässigen Anbieter auf sein Mobilfunktelefon. Die Abrechnung erfolgt durch den Telekommunikationsanbieter Y-KG. Die Y-KG überschreitet die 10.000 €-Grenze des § 3a Abs. 5 S. 3 UStG.

Lösung

Der britische Unternehmer erbringt eine Leistung an den in Deutschland ansässigen Telekommunikationsanbieter Y-KG (gem. § 3a Abs. 2 UStG im Inland, reverse charge); dieser erbringt in Deutschland gem. § 3 Abs. 11a UStG die gleiche Leistung an Armin Müller (Leistungsort gem. § 3a Abs. 5 S. 1, 2 UStG im Inland, Steuerschuldner ist der Telekommunikationsunternehmer Y-KG).

Der eingeschaltete Unternehmer gilt gem. § 3 Abs. 11a S. 2 UStG jedoch nicht als Kommissionär, wenn er den Anbieter der auf elektronischem Weg erbrachten Leistung gegenüber seinem Kunden ausdrücklich benennt und dies vertraglich auch zum Ausdruck kommt (zu beachten in diesem Zusammenhang § 3 Abs. 11a S. 3 - 5 UStG).

8. Gutscheine

8.1. Allgemeines

Zum Thema „Gutschein“ war bis zum 31.12.2018 keine Regelung im UStG enthalten.

Bis zum vorgenannten Zeitpunkt wurde für die umsatzsteuerliche Beurteilung **in Deutschland zwischen Wertgutscheinen**, die auf einen bestimmten Nennbetrag lauten und gegen eine beliebige Ware oder Dienstleistung eingetauscht werden konnte, **und Warengutscheinen**, die sich auf eine bestimmte, konkrete Ware oder Dienstleistung bezogen, **unterschieden**.

Während die **Ausgabe von Wertgutscheinen als Tausch von Zahlungsmitteln** und damit als umsatzsteuerlich irrelevant angesehen wurde, galt für **Warengutscheine die sog. Anzahlungsbesteuerung**.

8.2. (Neu-)Regelung ab 01.01.2019

→ § 3 Abs. 13 - 15 UStG, A 3.17 UStAE¹⁹

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 wurden **dem § 3 UStG die Absätze 13 - 15** angefügt, **welche für nach dem 31.12.2018 (§ 27 Abs. 23 UStG) ausgestellte Gutscheine anzuwenden sind**.

Damit wurden die **Art. 30a, 30b und 73a MwStSystRL** in der Fassung der sog. Gutschein-Richtlinie²⁰ **in nationales Recht umgesetzt**.

Es ist nunmehr zwischen sog. Einzweckgutscheinen und Mehrzweckgutscheinen zu unterscheiden.

KT
18, 18a

FS
I 18

¹⁹ Eingefügt mit BMF v. 02.11.2020, BStBl. 2020 I S. 1121. Die Grundsätze des BMF-Schreibens sind erstmals auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden. Es wird - auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs - nicht beanstandet, wenn ab dem 01.01.2019 und vor dem 02.02.2021 ausgestellte Gutscheine von den Beteiligten nicht entsprechend den Vorgaben dieses BMF-Schreibens behandelt worden sind.

²⁰ Der Rat der Europäischen Union hat am 27.06.2016 die Richtlinie (EU) 2016/1065 zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen verabschiedet.

<p>Gutscheine in der Umsatzsteuer § 3 Abs. 13 UStG - Definition des Begriffs „Gutschein“ § 3 Abs. 14 UStG - Einzweckgutschein § 3 Abs. 15 UStG - Mehrzweckgutschein</p>	
<p>Einzweckgutschein</p>	<p>Mehrzweckgutschein</p>
<p>Unterscheidung</p>	
<p>Bei einem Einzweckgutschein stehen im Ausgabezeitpunkt</p> <ul style="list-style-type: none"> • der Ort der Lieferung bzw. der Ort sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht sowie • die geschuldete Umsatzsteuer bereits fest. 	<p>Alle anderen Gutscheine, die keine Einzweckgutscheine sind, sind Mehrzweckgutscheine.</p>
<p>Kennzeichnung des Gutscheins</p>	
<p>Der Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Einzweckgutschein gekennzeichnet werden. Auf die rechtliche Einordnung und die darauf basierende Kennzeichnung dürfen die nachfolgenden Unternehmer der Leistungskette vertrauen, vgl. A 3.17 Abs. 2 S. 6 bis 8 UStAE.</p>	<p>Der Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Mehrzweckgutschein gekennzeichnet werden. Auf die rechtliche Einordnung und die darauf basierende Kennzeichnung dürfen die nachfolgenden übertragenden und der ausgebende Unternehmer der Leistungskette vertrauen, vgl. A 3.17 Abs. 9 S. 6 bis 8 UStAE.</p>
<p>Entstehung der Umsatzsteuer</p>	
<p>Mit Ausgabe eines Einzweckgutscheins gilt die Leistung als ausgeführt. Die Umsatzsteuer entsteht mit Ausgabe des Gutscheins = Ausführung der Leistung (§ 16 UStG) bzw. mit Vereinnahmung des Entgelts (§ 20 UStG).</p>	<p>Die Umsatzsteuer entsteht frühestens im Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung bzw. der sonstigen Leistung für die der Gutschein ausgegeben wurde (Einlösung des Mehrzweckgutscheins), vgl. A 3.17 Abs. 9 UStAE.</p>
<p>Rechnungslegung</p>	
<p>Bezeichnung der Gutscheinart (Einzweckgutschein) sowie eine kurze Beschreibung der Lieferung oder der sonstigen Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, vgl. A 14.5 Abs. 15 S. 5 UStAE.</p>	<p>Bei einem Mehrzweckgutschein unterliegt erst bei dessen Einlösung die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung der Umsatzsteuer; über diese Leistung ist dann nach den allgemeinen Regelungen abzurechnen, vgl. A 14.5 Abs. 15 S. 6 UStAE.</p>
<p>keine Einlösung des Gutscheins</p>	
<p>Die Nichteinlösung eines Einzweckgutscheins führt grundsätzlich zu keiner Berichtigung der Umsatzsteuer. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG kommt nur ausnahmsweise dann in Betracht, wenn das Entgelt zurückgezahlt wird, vgl. A 3.17 Abs. 7 UStAE.</p>	<p>Sollte ein Mehrzweck-Gutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden, ergeben sich hieraus grds. keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, vgl. A 3.17 Abs. 13 UStAE.</p>

8.3. Definition des Begriffs „Gutschein“

→ § 3 Abs. 13 UStG, A 3.17 Abs. 1 UStAE

Der **§ 3 Abs. 13 S. 1 UStG** definiert den Begriff „**Gutschein**“. Ist eine der zwei in § 3 Abs. 13 UStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllt, liegt folglich kein Gutschein im Sinne der Neuregelung vor.

Es ist **unbeachtlich**, **ob** der **Gutschein in physischer oder elektronischer Form ausgestellt ist**.

Von der Neuregelung ausgenommen sind demgegenüber **Rabattgutscheine**. Rabatt-Preisnachlässe oder Preiserstattungsgutscheine berechtigen nicht zum Erhalt einer konkreten Leistung, sondern **führen lediglich zu einem Preisnachlass** bei Erwerb der Leistung.

Aussteller des Gutscheins ist derjenige, der den Gutschein im eigenen Namen ausgestellt hat, vgl. A 3.17 Abs. 1 S. 9 UStAE.

Das **Gesetz unterscheidet** zwischen **Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen**.

Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen weichen erheblich voneinander ab. Eine zutreffende Einordnung ist daher von grundlegender Bedeutung.

8.4. Einzweckgutschein

→ § 3 Abs. 14 UStG, A 3.17 Abs. 2 bis 8 UStAE

8.4.1. Allgemeines

Ein **Einzweckgutschein** nach § 3 Abs. 14 S. 1 UStG ist **dadurch gekennzeichnet, dass**

- der **Ort der Lieferung oder sonstigen Leistung**, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt **sowie**
- die **geschuldete Umsatzsteuer**

bei dessen Ausgabe bzw. erstmaliger Übertragung durch den Aussteller des Gutscheins **feststehen**.

Für die Annahme eines Einzweckgutscheins ist die **Identität des leistenden Unternehmers anzugeben** sowie die **Leistung dahingehend zu konkretisieren, dass** der steuerberechtigte Mitgliedstaat und der auf die Leistung entfallende Steuersatz und damit der zutreffende Steuerbetrag mit Sicherheit bestimmt werden können. Zudem muss zur zutreffenden **Bestimmung des Orts** der sonstigen Leistung, deren Ortsbestimmung vom Status des Empfängers abhängt, feststehen, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist und diese für sein Unternehmen bezieht, vgl. A 3.17 Abs. 2 S. 2, 3 UStAE.

Der Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Einzweckgutschein gekennzeichnet werden. Grundlage dieser Kennzeichnung ist die rechtliche Einordnung des Gutscheins durch den leistenden Unternehmer. Auf die rechtliche Einordnung und die darauf basierende Kennzeichnung dürfen der Aussteller des Gutscheins sowie die nachfolgenden Unternehmer der Leistungskette vertrauen, vgl. A 3.17 Abs. 2 S. 6 bis 8 UStAE.

8.4.2. Leistungsort bei Einzweckgutscheinen

Hinsichtlich des **Merkmals „Leistungsort“** kommt es entscheidend darauf an, dass der Gutschein als Leistungsort einen Ort in Deutschland bestimmt, vgl. hierzu die nachfolgenden Beispiele 1 und 2. Nur in diesem Fall kann ein Einzweckgutschein angenommen werden.

Berechtigt der Einzweckgutschein den Leistungsempfänger **zum Bezug einer Lieferung** nach § 3 Abs. 1 UStG, so bestimmt sich der Ort der fiktiven Lieferung aufgrund fehlender Warenbewegung im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. erstmaligen Übertragung in entsprechender Anwendung des **§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG**. Die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1a oder b UStG kommt daher nicht in Betracht, vgl. A 3.17 Abs. 5 S. 1, 2 UStAE.

Bezieht sich die Ausgabe bzw. erstmalige Übertragung eines Einzweckgutscheins auf die Erbringung einer **sonstigen Leistung** nach § 3 Abs. 9 UStG, so bestimmt sich der Leistungsort im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. erstmaligen Übertragung nach den allgemeinen Regelungen des § 3a Abs. 1 UStG - vorbehaltlich der § 3 Abs. 2 bis 8 UStG - sowie der §§ 3b und 3e UStG. Für eine genaue Ortsbestimmung bei der Ausgabe bzw. erstmaligen Übertragung eines Einzweckgutscheins muss daher bei sonstigen Leistungen, deren Ortsbestimmung vom Status des Empfängers abhängt, feststehen, ob der Empfänger der sonstigen Leistung ein Unternehmer ist und diese für sein Unternehmen bezieht. Der A 3a.2 Abs. 11a UStAE²¹ gilt entsprechend, vgl. A 3.17 Abs. 5 S. 3 bis 5 UStAE.

Handelt ein Unternehmer bei der Ausgabe bzw. Übertragung eines Einzweckgutscheins erkennbar im Namen des ausstellenden oder eines übertragenden Unternehmers, wird er nicht Teil der Leistungskette, sondern erbringt im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung eine Vermittlungsleistung. Der Ort dieser Vermittlungsleistung bestimmt sich nach den allgemeinen Regelungen des § 3a Abs. 2 UStG, vgl. A 3.17 Abs. 5 S. 6, 7 UStAE.

Beispiel 1 (Einzweckgutschein bzw. Mehrzweckgutschein - Übernachtung Hotel)

Ein in München gelegenes Hotel verkauft einen Übernachtungsgutschein über 200 €. Der Inhaber des Gutscheins kann diesen gegen eine Übernachtung für zwei Personen im Doppelzimmer einlösen.

Lösung

*In diesem Fall sind sowohl der Ort der Leistung (Belegenheitsort des Hotels in München nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG) als auch die geschuldete Umsatzsteuer (7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG) bei Ausgabe des Gutscheins bekannt. Es liegt demnach ein **Einzweckgutschein** vor.*

Abwandlung

Wie o.g. Beispiel, nur dass der Gutschein sowohl an Standorten der Hotelkette in Deutschland als auch an Standorten in Italien, Polen und Portugal eingelöst werden kann.

*In diesem Fall liegt kein Einzweckgutschein vor. Der Leistungsort bestimmt nicht eindeutig einen Mitgliedstaat als Ort der Leistung, so dass von einem **Mehrzweckgutschein** auszugehen ist.*

Beispiel 2 (Mehrzweckgutschein - elektronische Dienstleistung)

Der in Deutschland ansässige Unternehmer Hans Albers bietet über das Internet E-Books und andere Downloads an. Am 10.01.2021 erwirbt ein Kunde einen Gutschein über 50 € für den Download von E-Books. Dieser Gutschein wird im Juli 2021 von einer in Österreich ansässigen Privatperson eingelöst. § 3a Abs. 5 S. 3 bis 5 UStG finden keine Anwendung.

²¹ 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, ist es – abweichend von A 3a.2 Abs. 9 und 11 UStAE – als Nachweis der unternehmerischen Verwendung dieser Leistung durch den Leistungsempfänger nicht ausreichend, wenn dieser gegenüber dem leistenden Unternehmer für diesen Umsatz 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 dieses Leistungsempfängers bestätigen. Als ausreichende Information ist in der Regel eine Erklärung des Leistungsempfängers anzusehen, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist.

Lösung

Gutscheine über elektronische Dienstleistungen werden regelmäßig als **Mehrzweckgutscheine** anzusehen sein, da der Leistungsort beim Leistungsempfänger in verschiedenen Ländern liegen kann, vgl. z.B. § 3a Abs. 5 S. 1, 2 UStG. Im vorliegenden Fall kann im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins der Leistungsort nicht genau bestimmt werden. Erst mit Einlösung des Gutscheins steht im o.g. Sachverhalt fest, dass der Umsatzort nach § 3a Abs. 5 S. 1, 2 UStG in Österreich liegt.

8.4.3. Einzweckgutscheine in der Vertriebskette

1.1.1.1. Übertragung im eigenen Namen

Stellt der leistende Unternehmer einen Einzweckgutschein aus und überträgt (verkauft) ihn an einen anderen Unternehmer, der ihn im eigenen Namen an den Kunden ausgibt, gilt auch der ausgebende Unternehmer als Leistender der auf dem Gutschein bezeichneten Leistung.

Beispiel 3 (Einzweckgutschein - Vertrieb im eigenen Namen)

Ein in München gelegenes Hotel verkauft im Februar 2021 Übernachtungsgutscheine im Wert von 200 € an einen Eventveranstalter zum Preis von 150 €. Der Eventveranstalter verkauft die Gutscheine im Februar 2021 im eigenen Namen an die Kunden für 200 € weiter.

Der Inhaber des Gutscheins kann diesen gegen eine Übernachtung für zwei Personen im Doppelzimmer einlösen.

Das Hotel besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich ab.

Lösung

Es liegt ein Einzweckgutschein vor, vgl. Lösung Beispiel 1.

Das Hotel hat im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins an den Eventveranstalter - im Voranmeldungszeitraum Februar 2021 - 150 € für die Übernachtungsleistung zu besteuern. Der Eventveranstalter besteuert seinerseits die 200 € im Voranmeldungszeitraum Februar 2021. Zugleich steht ihm der Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Gutscheins vom Hotel zu.

Bei Einlösung des Gutscheins durch den Kunden kommt es zu keiner Besteuerung mehr, § 3 Abs. 14 S. 5 UStG.

Ist beim Verkauf eines Einzweck Gutscheins der Unternehmer, der den Gutschein im eigenen Namen ausgibt nicht zugleich der Unternehmer, der die im Gutschein bezeichnete Leistung erbringt, wird nach **§ 3 Abs. 14 S. 4 UStG** eine **Leistungskette wie im Fall der Leistungskommission fingiert**. Im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins ist hiernach von einer Leistung des Leistungserbringers an den ausgebenden Unternehmer auszugehen.

Beispiel 4 (Einzweckgutschein - Leistungskommission)

Anders als in Beispiel 3 gibt das in München gelegene Hotel den Gutschein nicht selbst aus. Dies übernimmt ein Eventveranstalter, der den Übernachtungsgutschein für 200 € im eigenen Namen ausgibt. Die Einlösung des Gutscheins erfolgt bei dem Hotel.

Der Eventveranstalter hat mit dem Hotel vereinbart, dass er eine Provision von 25 % einbehält, so dass das Hotel 150 € erhält.

Lösung

Es liegt ein Einzweckgutschein vor, vgl. Lösung Beispiel 1.

In diesem Fall liegen im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins durch den Eventveranstalter nach § 3 Abs. 14 S. 4 UStG zwei zeitgleiche Umsätze vor

- *Übernachtungsleistungen durch das Hotel an den Eventveranstalter und*
- *Übernachtungsleistung des Eventveranstalters an die Käufer des Gutscheins.*

Der Eventveranstalter wird so behandelt, als habe er die Übernachtungsleistung für 200 € selbst erbracht. Zum anderen wird fingiert, dass auch das Hotel die Übernachtungsleistung an den Eventveranstalter für 150 € erbringt.

Beachte

Damit das Hotel die Besteuerung zutreffend durchführen kann, muss der Eventveranstalter dem Hotel die Ausgabe des Gutscheins so rechtzeitig mitteilen, dass das Hotel den Umsatz in seiner Voranmeldung fristgerecht melden kann, vgl. A 3.17 Abs. 2 S. 6 UStAE.

Im vorliegenden Beispielsfall sollte das Hotel darauf bestehen, dass die fristgerechte Weitergabe der Information zur Ausgabe des Gutscheins als vertragliche Pflicht festgelegt wird.

1.1.1.2. Übertragung im fremden Namen

Gibt ein Unternehmer einen Einzweckgutschein im fremden Namen aus, wird er nicht Teil der Leistungskette. Vielmehr gilt die Ausgabe des Gutscheins an den Kunden als Leistung desjenigen, in dessen Namen der Unternehmer handelt, § 3 Abs. 14 S. 3 UStG.

Der ausgebende Unternehmer muss dem leistenden Unternehmer zur fristgerechten Versteuerung mitteilen, zu welchem Zeitpunkt Einzweckgutscheine an Kunden ausgegeben wurden, da der leistende Unternehmer zu diesem Zeitpunkt die fiktiv erbrachte Leistung zu versteuern hat. Der leistende Unternehmer hat als Bruttowert den vom Vermittler vereinnahmten Preis anzusetzen. Der ausgebende Unternehmer erbringt eine Vermittlungsleistung, vgl. A 3.17 Abs. 4 S. 3 bis 5 UStAE.

Beispiel 5 (Einzweckgutschein - Vermittlung)

Wie in den vorgenannten Beispielen ist der Eventveranstalter in den Verkauf des Einzweckgutscheins eingebunden. Allerdings kauft und verkauft dieser den Gutschein nicht im eigenen Namen, sondern wird im Namen und auf Rechnung des Hotels gegenüber dem Kunden tätig. Für seine Tätigkeit erhält der Veranstalter eine Provision von 25 %, so dass er von den vereinnahmten 200 € im Ergebnis nur 150 € an das Hotel weiterreicht.

Lösung

In diesem Fall erbringt das Hotel die Gutscheinleistung nach § 3 Abs. 14 UStG unmittelbar an den Kunden. Diese Leistung ist bei Ausgabe des Gutscheins zu besteuern, wobei als Bruttowert die vom Eventveranstalter vereinnahmten 200 € anzusetzen sind. Denn die Provision ist Entgelt für eine vom Eventveranstalter an das Hotel erbrachte Vermittlungsleistung, die keinen Einfluss auf den Wert der Gutscheinleistung des Hotels hat. Das Hotel ist aus der Rechnung des Eventveranstalters zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Beachte

Wie im Beispiel 4 muss der Eventveranstalter dem Hotel die Ausgabe des Gutscheins rechtzeitig mitteilen, damit das Hotel den Umsatz in seiner Voranmeldung fristgerecht melden kann.

Beispiel 6 (Einzweckgutschein - Steuersatz bei Vermittlung)

Der Unternehmer B betreibt ein Gutscheinportal, auf dem er Büchergutscheine im Namen und für Rechnung des Buchhändlers A anbietet. Diese Gutscheine können in dem Buchladen des A eingelöst werden. B hat mit A vereinbart, im Falle eines ausgegebenen Gutscheins 20 % des Gutscheinwerts als Vermittlungsprovision einzubehalten und den Rest an A weiterzuleiten. B erstellt gegenüber A monatliche Abrechnungen über die veräußerten Gutscheine und gibt diese zusammen mit seiner eigenen Provisionsabrechnung an A weiter. Kunde C erwirbt im Januar 01 einen Büchergutschein des A auf der Internetseite des B. C bezahlt hierfür 10 € an B.

Lösung

A muss im Januar 01 für den Verkauf eines Buchs 10 € abzüglich 7 % Umsatzsteuer versteuern. B muss für die Vermittlung des Gutscheins 2 € abzüglich 19 % Umsatzsteuer versteuern.

8.4.4. Bemessungsgrundlage bei Einzweckgutscheinen

Wird ein Einzweckgutschein entgeltlich übertragen bzw. ausgegeben, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Vorschriften des § 10 Abs. 1 UStG.

Bei der **unentgeltlichen Übertragung bzw. Ausgabe eines Einzweckgutscheins** ist aufgrund der fiktiven Leistung bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen von einer unentgeltlichen Wertabgabe auszugehen. Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 4 S. 1 UStG der im Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe maßgebende Einkaufspreis, subsidiär der Selbstkostenpreis, vgl. A 3.17 Abs. 6 S. 4, 5 UStAE.

8.4.5. Zeitpunkt der Besteuerung bei Einweckgutscheinen

Nach § 3 Abs. 14 S. 2 UStG **gilt die Übertragung²²** (der Verkauf) eines Einweckgutscheins im eigenen Namen **als die Lieferung oder die Erbringung der sonstigen Leistung**, auf die sich der Gutschein bezieht.

Die tatsächliche Leistungserbringung im Zeitpunkt der Einlösung gilt demgegenüber nicht als unabhängiger Umsatz, so dass diese nicht mehr gesondert der Umsatzsteuer unterliegt, § 3 Abs. 14 S. 5 UStG.

Bei Einweckgutscheinen erfolgt die Besteuerung somit grds. im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins.

Beispiel 7 (Einweckgutschein - Übernachtung)

Ein in München gelegenes Hotel verkauft im Februar 2021 einen Übernachtungsgutschein über 200 €. Der Inhaber des Gutscheins kann diesen gegen eine Übernachtung für zwei Personen im Doppelzimmer einlösen. Das Hotel besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich ab.

Lösung

Es liegt ein Einweckgutschein vor, vgl. Lösung Beispiel 1.

Das Hotel hat die 200 € im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins - dem Voranmeldungszeitraum Februar 2021 - der Umsatzsteuer zu unterwerfen.

8.4.6. Nichteinlösung bzw. Rückgabe von Einweckgutscheinen

8.4.6.1. Nichteinlösung von Einweckgutscheinen

Sollte ein Einweckgutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden und somit verfallen, ergeben sich hieraus allein keine weiteren umsatzsteuerlichen Folgen, da die ursprüngliche Leistung bereits bei Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins als erbracht gilt und demzufolge in diesem Zeitpunkt zu versteuern ist. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage nach § 17 Abs. 1 UStG kommt nur dann in Betracht, wenn das Entgelt ausnahmsweise zurückgezahlt wird, vgl. A 3.17 Abs. 7 UStAE.

8.4.6.2. Rückgabe von Einweckgutscheinen

Wird ein Einweckgutschein zurückgegeben und erhält der Kunde den Gutscheinwert ausnahmsweise zurückerstattet, so wird der ursprüngliche Umsatz rückgängig gemacht. Die Umsatzsteuer ist nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 UStG beim Gutscheinaussteller, beim leistenden Unternehmer sowie ggf. beim Kommissionär zu berichtigen, vgl. A 3.17 Abs. 8 UStAE.

8.5. Mehrzweckgutschein

→ § 3 Abs. 15 UStG, A 3.17 Abs. 9 bis 14 UStAE

8.5.1. Allgemeines

Ein Mehrzweckgutschein liegt dann vor, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins

- der Ort der Leistung und/oder der leistende Unternehmer und/oder
- der Leistungsgegenstand noch nicht endgültig feststehen und daher die geschuldete Umsatzsteuer

nicht bestimmbar ist.

²² Verkauf des Gutscheins durch den Unternehmer an den Kunden

Bei einem Mehrzweckgutschein gilt die Lieferung der Gegenstände oder die Erbringung der sonstigen Leistung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung als erbracht. Die Ausgabe eines Mehrzweckgutscheins und alle bis dahin erfolgten Übertragungen sind steuerlich unbeachtlich.

Es handelt sich insbesondere auch dann um einen Mehrzweck-Gutschein, wenn sich der Gutschein gegen Leistungen eintauschen lässt, die dem ermäßigten oder dem Regelsteuersatz unterliegen. In diesen Fällen lässt sich die geschuldete Umsatzsteuer zum Zeitpunkt der Gutscheinübertragung oder Ausgabe noch nicht abschließend bestimmen, vgl. A 3.17 Abs. 9 S. 4, 5 UStAE.

Der **Gutschein soll vom Aussteller sichtbar als Mehrzweck-Gutschein gekennzeichnet werden**. Grundlage dieser Kennzeichnung ist die rechtliche Einordnung des Gutscheins durch den leistenden Unternehmer. Auf die rechtliche Einordnung und die darauf basierende Kennzeichnung dürfen der Aussteller des Gutscheins sowie die nachfolgenden übertragenden und der ausgebende Unternehmer der Leistungskette vertrauen, vgl. A 3.17 Abs. 9 S. 6 bis 8 UStAE.

Beispiel 8 (Mehrzweckgutschein - Einzelhändler)

Ein Einzelhändler gibt einen Gutschein zum Wert von 100 € aus, der zum Erwerb aller im Sortiment befindlicher Waren eingesetzt werden kann. Das Sortiment beinhaltet Waren, welche sowohl dem Regelsteuersatz von 19 % als auch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen.

Lösung

Da der Händler sowohl Waren zum Regelsteuersatz als auch zum ermäßigten Steuersatz führt, liegt ein Mehrzweck-Gutschein vor.

Hätte der Händler nur Waren zum Regelsteuersatz im Angebot, wäre der Gutschein hingegen als Einzweck-Gutschein anzusehen.

Beispiel 9 (Mehrzweckgutschein - Übernachtung und 3-Gänge-Menü Hotel)

Ein in München gelegenes Hotel verkauft einen Gutschein über 300 €. Der Gutschein kann für eine Übernachtung und / oder ein 3-Gänge-Menü eingelöst werden.

Lösung

In diesem Fall stehen die Orte der Leistungen (München, Übernachtung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und Menü nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. b) UStG) fest.

Die geschuldete Umsatzsteuer steht jedoch bei Ausgabe des Gutscheins nicht fest (für Übernachtung 7 % nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG und für das Menü 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG; für im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 ausgeführte Umsätze ist der § 12 Abs.2 Nr. 15 UStG i.V.m. Art. 6 MwStVO zu beachten), da im Ausgabezeitpunkt nicht bekannt ist, für welche Leistung der Gutscheininhaber den Gutschein einlösen wird (für Übernachtung und / oder Menü). Es liegt demnach ein Mehrzweckgutschein vor.

Beispiel 10 (Mehrzweckgutschein - Umsatzort unklar)

Auf die Abwandlung im Beispiel 1 wird verwiesen.

8.5.2. Leistungsort bei Mehrzweckgutscheinen

Richtet sich der Mehrzweckgutschein auf die **Ausführung einer Lieferung**, so bestimmt sich der Ort der Lieferung nach den allgemeinen Bestimmungen (§ 3 Abs. 5a UStG). Richtet sich der Mehrzweckgutschein auf die **Erbringung einer sonstigen Leistung**, so bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach den Vorschriften des § 3a Abs. 1 UStG vorbehaltlich der Absätze 2 bis 8 und der §§ 3b und 3e UStG, vgl. A 3.17 Abs. 11 S. 3, 4 UStAE.

Handelt ein Unternehmer bei der Ausgabe oder der Übertragung von Mehrzweckgutscheinen erkennbar im Namen des ausstellenden / übertragenden Unternehmers, erbringt er als Vermittler im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe eine grundsätzlich steuerbare **Vermittlungsleistung**. Der Ort der Vermittlungsleistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG.

8.5.3. Mehrzweckgutschein in der Vertriebskette (Übertragung im fremden und eigenen Namen)

Jede **Übertragung** eines Mehrzweckgutscheins **unterliegt nicht der Umsatzsteuer**, § 3 Abs. 15 S. 2 UStG. Werden Unternehmer in die Vertriebskette eingeschaltet, werden diese nicht so behandelt, als hätten sie die Gutscheinleistung selbst bezogen und erbracht.

Der erkennbar im Namen des ausstellenden bzw. übertragenden Unternehmers handelnde Vermittler erbringt im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe eine grundsätzlich steuerbare Vermittlungsleistung, vgl. A 3.17 Abs. 10 S. 2 UStAE.

Beispiel 11 (Mehrzweckgutschein - Vermittlung)

Eine deutsche Parfümerie A überträgt Gutscheine im Wert von jeweils 50 € im Januar 2021 an den Unternehmer B zum Preis von jeweils 40 €. Mit den Gutscheinen können sowohl Waren, die dem Regelsteuersatz, als auch Waren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, erworben werden. A und B vereinbaren, dass B die Gutscheine im eigenen Namen zum Preis von 45 € an Kunden ausgibt. B gibt im Februar 2021 einen Gutschein an den Kunden C aus. C löst den Gutschein im April 2021 ein und erwirbt eine Ware zum Regelsteuersatz.

Lösung

Der Vermittler B hat im Februar 2021 einen Umsatz in Höhe von 5 € abzüglich USt zu versteuern. Die Parfümerie A hat im April 2021 einen Umsatz von 45 € abzüglich USt zu versteuern.

8.5.4. Bemessungsgrundlage bei Mehrzweckgutscheinen

Bei der Einlösung eines Mehrzweckgutscheins bemisst sich der Umsatz grundsätzlich nach dem vom Kunden gezahlten Entgelt, abzüglich der Umsatzsteuer, § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG.

Wird ein Mehrzweckgutschein, der über Vertriebsketten übertragen wurde, vom Gutscheininhaber eingelöst und liegen beim leistenden Unternehmer im Zeitpunkt der Einlösung keine Angaben über die Höhe der vom Kunden an den letzten Unternehmer in der Vertriebskette gezahlten Gegenleistung vor, bemisst sich das Entgelt nach § 10 Abs. 1 S. 6 UStG. Nach § 10 Abs. 1 S. 6 UStG wird das Entgelt nach dem Gutscheinwert selbst oder nach dem in den damit zusammenhängenden Unterlagen angegebenen Geldwert bemessen, abzüglich der Umsatzsteuer, die danach auf die gelieferten Gegenstände oder die erbrachten Dienstleistungen entfällt.

Beispiel 12 (Mehrzweckgutschein - Entgelt gem. § 10 Abs. 1 S. 6 UStG)

Ein Einzelhändler verkauft einen Gutschein im Wert von 100 € an ein Gutscheinportal zum Preis von 60 €. Dieser Gutschein kann zum Erwerb aller im Sortiment befindlicher Waren eingesetzt werden. Das Sortiment beinhaltet Waren, welche sowohl dem Regelsteuersatz von 19 % als auch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen.

Das Portal verkauft den Gutschein an einen Kunden zum Preis von 80 €. Der Kunde löst den Gutschein für regelbesteuerbare Waren im Wert von 100 € bei dem Einzelhändler ein.

Lösung

Da der Händler sowohl Waren zum Regelsteuersatz als auch zum ermäßigten Steuersatz führt, liegt ein Mehrzweckgutschein vor.

Da ein Mehrzweckgutschein vorliegt, unterliegt der Verkauf des Gutscheins durch den Einzelhändler an das Portal nicht der Umsatzsteuer. Ebenso stellt der Verkauf durch das Gutscheinportal an den Kunden keine steuerbare Leistung dar, § 3 Abs. 15 S. 2 UStG.

Bemessungsgrundlage für den Einzelhändler

*Erst bei Einlösung des Gutscheins durch den Kunden liegt beim Einzelhändler eine Leistung vor. Diese ist grundsätzlich **mit dem vom Kunden bezahlten Wert (80 €) zu bemessen**, so dass sich eine Umsatzsteuer von 12,78 € (= $19/119 \times 80$ €) ergibt.*

Ist dem Einzelhändler der Verkaufspreis durch das Portal jedoch nicht bekannt, ist der Gutschein bei Einlösung mit dem angedruckten Nennwert von 100 € zu besteuern, § 10 Abs. 1 S. 6 UStG. In diesem Fall hat der Einzelhändler eine Umsatzsteuer von 15,96 € (= $19/119 \times 100$ €) an das Finanzamt abzuführen.

Haben der leistende Unternehmer und der gutscheinausgebende Unternehmer keine Vereinbarungen über die Höhe der Vergütung für die Vermittlungsleistung getroffen, ergibt sich diese aus der Differenz zwischen dem Gutscheinausgabepreis und dem Einkaufspreis des gutscheinausgebenden Unternehmers, vgl. A 3.17 Abs. 12 S. 3 UStAE.

Bei der **unentgeltlichen Übertragung bzw. Ausgabe eines Mehrzweckgutscheins** ist im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der Leistung bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen von einer unentgeltlichen Wertabgabe auszugehen. Die Bemessungsgrundlage ist nach den allgemeinen Regelungen in § 10 Abs. 4 S. 1 UStG zu bestimmen. Umsatzsteuerrelevant ist in diesen Fällen allein die tatsächliche Lieferung oder sonstige Leistung durch den die Leistung erbringenden Unternehmer an den Empfänger des unentgeltlich ausgegebenen Mehrzweckgutscheins, vgl. A 3.17 Abs. 12 UStAE.

8.5.5. Zeitpunkt der Besteuerung bei Mehrzweckgutscheinen

Anders als bei Einzweckgutscheinen, stehen bei Mehrzweckgutscheinen im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins noch nicht alle für die Umsatzbesteuerung relevanten Tatbestände fest (Umsatzort oder die geschuldete Steuer). Aus diesem Grund erfolgt die Besteuerung bei diesen Gutscheinen nicht bei der Ausgabe, sondern erst im Zeitpunkt der Einlösung der Gutscheine, § 3 Abs. 15 S. 2 UStG.

Beispiel 13 (Mehrzweckgutschein - Einzelhandel)

Ein Einzelhändler gibt im Januar 2021 einen Gutschein zum Wert von 50 € aus, der zum Erwerb aller im Sortiment befindlicher Waren eingesetzt werden kann. Das Sortiment beinhaltet Waren, welche sowohl dem Regelsteuersatz von 19 % als auch dem ermäßigten Steuersatz von 7 % unterliegen. Die Einlösung des Gutscheins erfolgt im Dezember 2021.

Der Einzelhändler besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich ab.

Lösung

Da der Händler sowohl Waren zum Regelsteuersatz als auch zum ermäßigten Steuersatz führt, liegt ein Mehrzweckgutschein vor.

Der Einzelhändler hat somit im Januar 2021 bei Ausgabe des Gutscheins die 50 € nicht zu besteuern. Eine Besteuerung erfolgt erst im Dezember 2021 bei Einlösung.

8.5.6. Nichteinlösung bzw. Rückgabe von Mehrzweckgutscheinen

8.5.6.1. Nichteinlösung von Mehrzweckgutscheinen

Sollte ein Mehrzweckgutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden und somit verfallen, ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, da bei einem Mehrzweckgutschein die tatsächliche Leistungserbringung durch den leistenden Unternehmer erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Gutschein eingelöst wird. Die Nichteinlösung des Gutscheins hat allerdings Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage einer Vermittlungsleistung, wenn der auf den leistenden Unternehmer entfallende Entgeltanteil bei Nichteinlösung beim Vermittler verbleibt und das Entgelt für die Vermittlungsleistung sich erhöht, vgl. A 3.17. Abs. 13 UStAE.

8.5.6.2. Rückgabe von Mehrzweckgutscheinen

Wird ein Mehrzweckgutschein zurückgegeben und erhält der Kunde ausnahmsweise den Gutscheinwert zurückerstattet, so ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen, da lediglich ein Rücktausch von Zahlungsmitteln erfolgt, vgl. A 3.17 Abs. 14 UStAE.

8.6. Mindestbemessungsgrundlage

→ § 10 Abs. 5 UStG, A 10.7 Abs. 7 UStAE

Die Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 UStG findet auch bei der Bestimmung der Bemessungsgrundlage bei Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen i. S. d. § 3 Abs. 13 bis 15 UStG Anwendung.

8.7. Pflichtangaben in der Rechnung

→ § 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 5 UStG, A 14.5 Abs. 15 UStAE

In einer **Rechnung über** die Übertragung bzw. Ausgabe eines **Einzweckgutscheins** nach § 3 Abs. 14 UStG ist die Bezeichnung der Gutscheinart (Einzweckgutschein) sowie eine kurze Beschreibung der Lieferung oder der sonstigen Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, ausreichend.²³

Bei einem **Mehrzweckgutschein** nach § 3 Abs. 15 UStG unterliegt erst bei dessen Einlösung die tatsächliche Lieferung oder die tatsächliche Erbringung der sonstigen Leistung der Umsatzsteuer²⁴; über diese Leistung ist dann **nach den allgemeinen Regelungen abzurechnen**, vgl. A 14.5 Abs. 15 S. 5, 6 UStAE.

* * * *

²³ vgl. A 3.17 Abs. 2 UStAE

²⁴ vgl. A 3.17 Abs. 9 UStAE

Übungsfälle

Übungsfall 1

Der Möbelhändler A mit Betriebssitz in Erlangen verkauft mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 01.05.2021 ein unbebautes Grundstück in Erlangen an den Frachtführer B mit Betriebssitz in Erlangen. A hatte das unbebaute Grundstück mit Übergang der Nutzungen und Lasten zum 15.05.1995 erworben und seitdem als Stellplatz für seine Betriebsfahrzeuge genutzt. B erwirbt das unbebaute Grundstück, um es ebenfalls als Stellplatz für seine Transportfahrzeuge zu nutzen; die tatsächliche Nutzung durch B ab 01.06.2021 entspricht dabei seiner Verwendungsabsicht. Dementsprechend ordnete B das unbebaute Grundstück seinem Unternehmensvermögen zu. Im Notarvertrag vom Mai 2021 hatte A zutreffend gem. § 311b BGB gegenüber B den Verzicht auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Bst. a UStG ausgesprochen. Im Notarvertrag vom Mai 2021 war der Kaufpreis mit 50.000 € ausgeführt. Der Eintrag ins Grundbuch über den Eigentumswechsel erfolgte im Juni 2021.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für den Möbelhändler A und den Frachtführer B im Kalenderjahr 2021? Die Unternehmer A und B geben ihre Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab; B tätigt ausschließlich steuerpflichtige Ausgangsumsätze.

Lösungshinweis Fall 1

1. Möbelhändler A

Der Möbelhändler A bewirkt mit dem Verkauf des Grundstücks eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. A bewirkt mit dem Verkauf des Stellplatzes für Fahrzeuge ein Hilfsgeschäft nach A 2.7 Abs. 2 S. 1 - 4 UStAE. Der Ort der ruhenden Lieferung ist gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG am Lageort in Erlangen. Erlangen ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Umsatz des A ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), grundsätzlich gem. § 4 Nr. 9 Bst. a UStG i. V. m. A 4.12.1 Abs. 1 S. 1 UStAE steuerfrei. A hat im Notarvertrag gegenüber B auf die Steuerbefreiung des § 4 Nr. 9 Bst. a UStG verzichtet. Gem. § 9 Abs. 3 S. 2 UStG ist der Verzicht im Notarvertrag zutreffend erfolgt. Die Vorschrift des § 9 Abs. 1 UStG wird erfüllt, da A als Unternehmer einen grundsätzlich nach § 4 Nr. 9 Bst. a UStG steuerfreien Umsatz an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausführt. Die Lieferung des A an B ist somit aufgrund der wirksamen Option von A steuerpflichtig.

A muss im Notarvertrag darauf hinweisen, dass B als Leistungsempfänger Steuerschuldner ist (vgl. hierzu die nachfolgende Textziffer 2.). Des Weiteren darf A im Notarvertrag keine USt offen ausweisen (§ 14a Abs. 5 UStG).

Die Vorschrift des § 15a Abs. 4 UStG in der Fassung bis 31.12.2001 (§ 27 Abs. 8 UStG, Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstückes war das Jahr 1995) greift nicht, da der maßgebliche Berichtigungszeitraum von 10 Jahren gem. § 15a Abs. 1 UStG im Zeitpunkt des Übergangs der Nutzungen und Lasten auf B abgelaufen ist.

2. Frachtführer B

Der Käufer B ist ein Unternehmer, der das bebaute Grundstück entsprechend seiner Verwendungsabsicht zutreffend seinem Unternehmensvermögen zugeordnet hat (A 15.2c Abs. 1 UStAE i. V. m. A 15.12 Abs. 1 S. 5 - 9 UStAE).

B erhält eine Leistung i. S. d. § 13b Abs. 2 Nr. 3 UStG i. V. m. A 13b.1 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 UStAE. Er ist damit als unternehmerischer Leistungsempfänger (§ 13b Abs. 5 S. 1 UStG) Steuerschuldner für die steuerpflichtige Lieferung des A. Die Bemessungsgrundlage beträgt entsprechend A 13b.13 Abs. 1 UStAE zutreffend netto 50.000 €.

Die USt i. H. v. 9.500 € (50.000 € x 19 % Umsatzsteuersatz gem. § 12 Abs. 1 UStG) entsteht gem. § 13b Abs. 2 UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai 2021 (→ der Notarvertrag wurde im Mai 2021 geschlossen).

B will das unbebaute Grundstück entsprechend seiner Verwendungsabsicht für steuerpflichtige Ausgangsumsätze nutzen.

Damit hat er gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG i. V. m. A 13b.15 Abs. 1 UStAE eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 9.500 € mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums Mai 2021.

Da sich die tatsächliche Nutzung des unbebauten Grundstücks für B gegenüber seiner Verwendungsabsicht nicht geändert hat, ergibt sich bei B im Kalenderjahr 2021 keine Korrektur nach § 15a Abs. 1 UStG in der Fassung ab 01.01.2005 (§ 27 Abs. 11 UStG).

Übungsfall 2

Der Zimmermeister A mit Sitz in München fertigt für die Privatperson B mit Wohnsitz in Erding nach Auftragserteilung einen neuen Dachstuhl aus selbst beschafftem Holz. Gegenstand des zwischen A und B geschlossenen Werkvertrages war die Erstellung eines neuen Dachstuhls auf dem Einfamilienhaus des B in Erding. A errichtete den Dachstuhl im Februar 2021. A berechnet B im März 2021 für die erbrachte Leistung insgesamt 20.000 € (Arbeitsleistung 8.000 €, Material 12.000 €) zuzüglich 3.800 € Umsatzsteuer.

Vom Kunden C (Privatperson) aus Dachau erhielt der Tischlermeister A im Juni 2021 den Auftrag, einen Tisch zu bauen. Da C Eigentümer eines Waldes ist und deshalb über ausreichend geeignetes Holz verfügt, stellt der Kunde C dem Tischlermeister A das für den Bau des Tisches notwendige Holz. Der Tischlermeister A verwendet beim Bau des Tisches lediglich selbst beschaffte Nägel, Schrauben und Leim. Der Kunde holt den am 02.08.2021 fertig gestellten Tisch am 04.08.2021 in München ab und transportiert diesen nach Dachau. A berechnet dem C im August 2021 für seine Arbeitsleistung 2.000 € zuzüglich 380 € Umsatzsteuer.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für den Tischlermeister A im Kalenderjahr 2021? A besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösungshinweis Fall 2

1. Errichtung des Dachstuhls für den Kunden B

Es liegt eine Werklieferung gem. § 3 Abs. 4 S. 1 und 2 i. V. m. Abs. 1 UStG vor. Der Zimmermeister A und der Kunde B haben einen Werkvertrag geschlossen, und der Zimmermeister A hat die Hauptstoffe der Werklieferung, das Holz, selbst beschafft und einen fremden Gegenstand bearbeitet (A 3.8 Abs. 1 S. 1 UStAE²⁵).

Umsatzort ist gem. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG Erding am Lageort der Wohnung des B (das fertige Werk, der neu errichtete Dachstuhl wird nicht befördert). Der Umsatz ist im Inland ausgeführt (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG); er ist damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Der Umsatz ist mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Das Entgelt beträgt 20.000 € (§ 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 3.800 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Es liegt ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang (Werklieferung) vor (A 3.10 Abs. 3 S. 1 UStAE).

Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ Februar 2021. Steuerschuldner ist A (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

²⁵ Geändert mit BMF v. 01.10.2020, BStBl. 2020 I S. 983. Vgl. auch BMF v. 11.03.2021, BStBl. I S. 380.

2. Lieferung des Tisches an den Kunden C

Es liegt eine Werkleistung vor (§ 3 Abs. 9 UStG i. V. m. A 3.8 Abs. 1 S. 3 UStAE). Der Tischlermeister A und der Kunde C haben einen Werkvertrag geschlossen; der Tischlermeister A hat jedoch keine Hauptstoffe, sondern nur Nebensachen beschafft. Die Hauptstoffe (Holz) wurden durch den Kunden C gestellt.

Umsatzort ist München (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Bst. c UStG). Der Umsatz ist im Inland ausgeführt (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG); er ist damit steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 UStG). Der Umsatz ist mangels § 4 UStG steuerpflichtig.

Das Entgelt beträgt 2.000 € (§ 10 Abs. 1 S. 2 UStG). Die Umsatzsteuer beträgt 380 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG.

Die Steuer entsteht nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG i. V. m. A 13.1 Abs. 3 UStAE mit Ablauf des VAZ August 2021. Steuerschuldner ist A (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 UStG).

Übungsfall 3

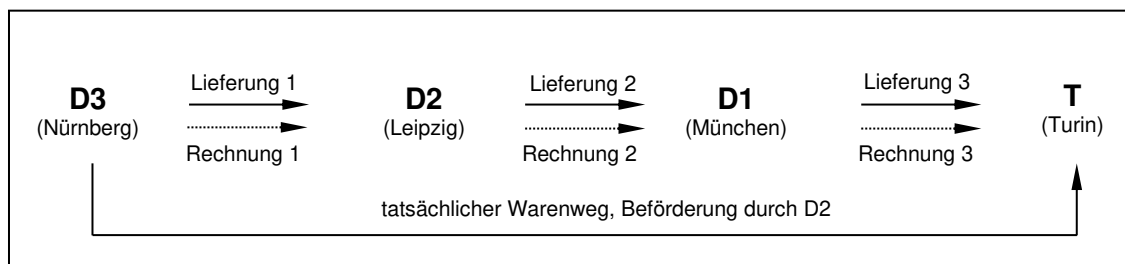
Der Bauunternehmer T mit Betriebssitz in Turin (Italien) bestellt im Februar 2021 eine Baumaschine bei dem Großhändler D1 mit Betriebssitz in München. D1 hat die gewünschte Baumaschine nicht vorrätig und bestellt noch im Februar 2021 diese Baumaschine bei dem Großhändler D2 mit Betriebssitz in Leipzig. D2 hat die gewünschte Baumaschine ebenfalls nicht in seinem Warenlager. Er leitet die Bestellung daher noch im gleichen Monat an den Baumaschinenhersteller D3 mit Betriebssitz in Nürnberg. D2 befördert mit einem Spezialtransporter die Baumaschine im März 2021 direkt von Nürnberg nach Turin zu T.

D3, D1 und T treten unter der USt-IdNr. des Landes auf, in dem sie ihren Betriebssitz haben. D2 tritt gegenüber D3 bei der Bestellung der Baumaschine mit seiner italienischen USt-IdNr. auf.

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für die Unternehmer D3, D2 und D1? Sämtliche genannten Unternehmer besteuern ihre Umsätze nach vereinbarten Entgelten und geben ihre Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Lösungshinweis Fall 3



1. Allgemeines zum Reihengeschäft

Es liegt ein Reihengeschäft vor, da mehrere Unternehmer (D3, D2, D1 und T) Umsätze über denselben Gegenstand (Baumaschine) abgeschlossen haben und diese Baumaschine im Rahmen der Beförderung durch D2 unmittelbar vom ersten Unternehmer D3 an den letzten Abnehmer T gelangt (§ 3 Abs. 6a S. 1 UStG i. V. m. A 3.14 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Die warenbewegte Lieferung ist der Lieferung des D3 an D2 zuzuordnen, da D2 als mittlerer Unternehmer in seiner Eigenschaft als Abnehmer aufgetreten ist (§ 3 Abs. 6a S. 4 Hs. 1 UStG); § 3 Abs. 6a S. 5 UStG findet keine Anwendung. D2 befördert gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG.

2. Unternehmer D3

D3 bewirkt an D2 eine warenbewegte Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Der Abnehmer D2 befördert gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG. Der Ort dieser Lieferung ist gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG in Nürnberg; Nürnberg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Der Umsatz des D3 ist steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Die Lieferung ist unter den Voraussetzungen des § 6a UStG i. V. m. § 4 Nr. 1 Bst. b UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

3. Unternehmer D2

D2 bewirkt einen innergemeinschaftlichen Erwerb in Italien analog § 1a UStG.

D2 bewirkt an D1 eine ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Der Ort dieser Lieferung, die der Warenbewegung des D3 an D2 folgt, ist gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG in Turin. Turin ist Ausland (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG). Der Umsatz des D2 ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

In Italien ist diese Lieferung nach italienischem Recht zu beurteilen. D2 muss sich daher umsatzsteuerrechtlich in Italien registrieren lassen.

4. Unternehmer D1

D1 bewirkt an T eine ruhende Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Der Ort dieser Lieferung, die der Warenbewegung des D3 an D2 folgt, ist gem. § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG in Turin. Turin ist Ausland (§ 1 Abs. 2 S. 2 UStG). Der Umsatz des D1 ist in Deutschland nicht steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).

In Italien ist diese Lieferung nach italienischem Recht zu beurteilen. D1 muss sich daher umsatzsteuerrechtlich in Italien registrieren lassen.

Übungsfall 4

Klaus Bauer betreibt in Augsburg einen Handel mit Baumaschinen aller Art; er besteuert seine Umsätze nach vereinbarten Entgelten und gibt seine Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich ab.

Der Fabrikant Dietmar Lang mit Betriebssitz in Bremen (Besteuerung der Umsätze nach vereinbarten Entgelten und monatliche Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen) beauftragt Klaus Bauer im Juli 2021 damit, 10 Maschinen im eigenen Namen und auf seine Rechnung zu verkaufen. Zu diesem Zwecke lieferte Dietmar Lang diese Baumaschinen im Juli 2021 mit einem Betriebsfahrzeug von Bremen nach Augsburg.

Als Verkaufspreis wurde für jede Maschine 23.800 € (brutto) vereinbart; für Klaus Bauer wurde für jedes verkaufte Exemplar eine Provision i. H. v. 20 % des Verkaufserlöses (brutto) vereinbart. Bis zum 30.12.2021 hatte Klaus Bauer 4 Maschinen zum vereinbarten Kaufpreis veräußern können; die jeweiligen Käufer haben die erworbene Maschine bei Klaus Bauer in Augsburg mit eigenen Transportfahrzeugen abgeholt. Die anderen nicht verkauften Maschinen holte Dietmar Lang am 31.12.2021 mit eigenem Betriebsfahrzeug nach Bremen zurück.

Noch im Dezember 2021 erteilte Klaus Bauer dem Fabrikant Dietmar Lang folgende Abrechnung, welcher Dietmar Lang nicht widersprochen hat:

Verkaufserlös für vier verkaufte Spezialmaschinen	95.200 €
abzgl. 20 % Provision	19.040 €
= Gutschriftbetrag	76.160 €
abzgl. darin enthaltene USt 19 %	12.160 €
= Entgelt	64.000 €

Aufgabe

Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich aus dem Sachverhalt für Klaus Bauer und Dietmar Lang im Kalenderjahr 2021?

Lösungshinweis Fall 4

1. Kommissionsgeschäft

Es liegt eine Verkaufskommission gem. § 383 HGB vor. Nach § 3 Abs. 3 UStG ist Klaus Bauer der Kommissionär (Aufreten im eigenen Namen und auf Rechnung von Dietmar Lang) und Dietmar Lang der Kommittent. Der Kommissionär Klaus Bauer gilt gem. § 3 Abs. 3 S. 2 UStG als Abnehmer (Verkaufskommission).

2. Dietmar Lang

Der Transport der 10 Maschinen im Juli 2021 von Bremen nach Augsburg und die Rückholung der nicht verkauften Maschinen von Augsburg nach Bremen stellen für Dietmar Lang umsatzsteuerrechtlich jeweils ein rechtsgeschäftsloses Verbringen dar, welche nicht steuerbar sind (Folgerung aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG). Klaus Bauer erhält mit der Übergabe der Baumaschinen umsatzsteuerrechtlich keine Verfügungsmacht (A 3.1 Abs. 3 S. 7 UStAE).

Dietmar Lang bewirkt vier Lieferungen ohne Warenbewegung an den Kommissionär Klaus Bauer gem. § 3 Abs. 1 UStG. Diese Lieferungen gelten nach A 3.1 Abs. 3 S. 7 UStAE erst als ausgeführt, wenn der Kommissionär Klaus Bauer an die jeweiligen Abnehmer geliefert hat. Der jeweilige Umsatzort ist Augsburg (§ 3 Abs. 7 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG). Augsburg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Umsätze des Kommittenten Lang sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig. Das jeweilige Entgelt für die Lieferung beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG 16.000 €; die USt beträgt jeweils 3.040 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die Steuer entsteht jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem Klaus Bauer die Maschinen tatsächlich weiterveräußert hat (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG).

3. Klaus Bauer

Klaus Bauer bewirkt mit den Verkäufen der Baumaschinen vier Lieferungen mit Warenbewegung (§ 3 Abs. 1 UStG). Die jeweiligen Abnehmer haben gem. § 3 Abs. 6 S. 2 UStG befördert. Der jeweilige Umsatzort für diese Lieferungen ist gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG i. V. m. § 3 Abs. 5a UStG in Augsburg; Augsburg ist Inland (§ 1 Abs. 2 S. 1 UStG). Die Lieferungen sind steuerbar (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG), mangels der Anwendung des § 4 UStG steuerpflichtig.

Das jeweilige Entgelt beträgt gem. § 10 Abs. 1 S. 1 und 2 UStG 20.000 €; die USt beträgt jeweils 3.800 €, 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG. Die jeweilige Steuer entsteht mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums des Verkaufes (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Bst. a S. 1 UStG).

Der Kommissionär Klaus Bauer hat aus der von ihm gem. § 14 Abs. 2 S. 2 UStG erteilten Gutschrift im Voranmeldungszeitraum Dezember 2021 eine abziehbare und abzugsfähige Vorsteuer i. H. v. 12.160 € (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 UStG i. V. m. A 15.2 Abs. 2 S. 8 UStAE). Die Gutschrift ist wirksam, da Dietmar Lang dieser nicht widersprochen hat (§ 14 Abs. 2 S. 3 UStG). Klaus Bauer muss bei der Ausstellung der Gutschrift darauf hinweisen, dass es sich um eine Gutschrift handelt (§ 14 Abs. 4 S. 1 Nr. 10 UStG).

Umsatzsteuerrechtlich verbleibt beim Kommissionär Klaus Bauer als Zahllast die USt aus der Geschäftsbesorgung (USt i. H. v. 15.200 € abzüglich Vorsteuerabzug i. H. v. 12.160 € = 3.040 € Zahllast; dieser Betrag entspricht 19/119 der Provision i. H. v. 19.040 €. Nach dem Zweck der Vorschrift des § 3 Abs. 3 UStG werden aber die jeweiligen Bemessungsgrundlagen für die Lieferungen der Besteuerung beim Kommissionär zugrunde gelegt.

Übungsfall 5

Der in Bamberg wohnhafte E ist Eigentümer eines in Rügen belegenen Ferienhauses. E beauftragt den selbständigen Handelsvertreter G mit Betriebssitz in Bamberg im eigenen Namen und auf Rechnung des E, Mieter (Privatpersonen) für kurzfristige Ferienaufenthalte in seinem Ferienhaus zu finden.

Aufgabe

Wie stellen sich im vorgenannten Sachverhalt die umsatzsteuerlichen Leistungsbeziehungen dar? Gehen Sie auf eine evtl. Steuerbefreiung ein.

Lösungshinweis Fall 5



Da G in die Erbringung sonstiger Leistungen (kurzfristige steuerpflichtige Vermietungsleistungen gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG) eingeschaltet wird und dabei im eigenen Namen, jedoch auf Rechnung des E handelt, gelten die Vermietungsleistungen des E als an ihn und von ihm an die Mieter erbracht (§ 3 Abs. 11 UStG). Die Leistungskette wird fingiert.

Die zivilrechtlich vereinbarte Geschäftsbesorgungsleistung ist umsatzsteuerrechtlich unbeachtlich.

Die Vermietungsleistungen des E an G sind im Inland gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 S. 1 Bst. a UStG steuerbar und als kurzfristige Vermietungsleistungen gem. § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtig.

Die Vermietungsleistungen des G an die Mieter sind Reiseleistungen i. S. d. § 25 UStG. Die Leistungen sind nach § 25 Abs. 1 S. 4 i UStG i. V. m. § 3a Abs. 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig.

Die vorgenannten Vermietungsleistungen werden zum selben Zeitpunkt erbracht (A 3.15 Abs. 2 S. 2 UStAE).

* * * *