

Band 2

Gabi Meissner

Katharina Peter

Manuela Rittig

Finanz und Steuern

UMSATZSTEUER

21. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

myBook+

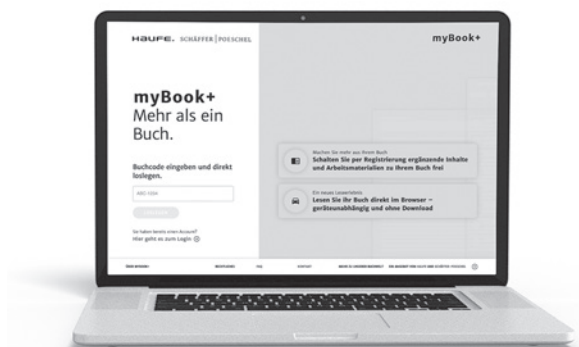
Ein neues Leseerlebnis

Lesen Sie Ihr Buch online im Browser – geräteunabhängig und ohne Download!

Und so einfach geht's:

- Gehen Sie auf <https://mybookplus.de>, registrieren Sie sich und geben Sie Ihren Buchcode ein, um auf die Online-Version Ihres Buches zugreifen zu können
- **Ihren individuellen Buchcode finden Sie am Buchende**

Wir wünschen Ihnen viel Spaß mit myBook+ !



Umsatzsteuer

Finanz und Steuern
Band 2

Gabi Meissner/Katharina Peter/Manuela Rittig

Umsatzsteuer

21. überarbeitete und aktualisierte Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-6078-1 Bestell-Nr. 20238-0006

ePub: ISBN 978-3-7910-6079-8 Bestell-Nr. 20238-0101

ePDF: ISBN 978-3-7910-6080-4 Bestell-Nr. 20238-0155

Dieter Kurz/Gabi Meissner/Katharina Peter/Manuela Rittig

Umsatzsteuer

21. überarbeitete und aktualisierte Auflage, April 2024

© 2024 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweis (Cover): © Umschlag: Stoffers Grafik-Design, Leipzig

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Jana Hartlaub

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Autoren

Prof. Dr. Gabi Meissner

Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Katharina Peter

Betriebswirtin (B. A.), M. A. Taxation, Steuerberaterin

Manuela Rittig

Dipl.-Finanzwirtin, M. A. Taxation, Finanzamt Frankfurt a. M.

Bearbeiterübersicht:

Meissner: Teil B, F, G, H, I, K, Q, R, S, U, W, Y

Peter: Teil A, C, D, J, O, P, T

Rittig: Teil E, L, M, N, V, Z

Vorwort zur 21. Auflage

Die aktualisierte 21. Auflage dieses Lehrbuches ermöglicht eine vertiefende Einarbeitung in das Umsatzsteuerrecht, so dass es gleichermaßen für Studienzwecke und für die Erarbeitung von Lösungsansätzen in der praktischen Anwendung eine geeignete Arbeitsgrundlage darstellt. Alle wichtigen Themenbereiche werden übersichtlich vermittelt und anhand zahlreicher Checklisten, Beispiele und Übungsfälle ausführlich erläutert. Zur besseren Erfassung der fachlichen Zusammenhänge wurde ein stärkerer Fokus auf Visualisierungen gelegt. Zudem wurden neue Gestaltungselemente hinzugefügt, die besonders relevante Informationen kennzeichnen und auf Stolperfallen hinweisen.

Das Lehrbuch richtet sich insbesondere an diejenigen, die sich auf eine der steuerlichen Ausbildungs- oder Abschlussprüfungen vorbereiten, sei es die Steuerberaterprüfung, die Diplom- oder Laufbahnprüfung für den gehobenen Dienst der Steuerverwaltung. Daher orientieren sich die im Lehrbuch gesetzten Schwerpunkte an den Stoffgebieten, die erfahrungsgemäß Gegenstand von Prüfungsklausuren sind.

Die 21. Auflage berücksichtigt die aktuelle Gesetzgebung. Zum Zeitpunkt der Bearbeitung der Neuauflage war die Zustimmung des Bundesrates zum Wachstumschancengesetz noch ungewiss. Zwar hatte der Bundestag das Gesetz bereits am 17.11.2023 beschlossen, allerdings musste der Vermittlungsausschuss angerufen werden. Erst in der Bundesratsitzung am 22.03.2024 zeigt sich, ob der Bundesrat dem nunmehr abgespeckten Wachstumschancengesetz zustimmt. Die umsatzsteuerlichen Auswirkungen durch das Wachstumschancengesetz können nach Veröffentlichung dieses Werkes durch den zur Verfügung stehenden Aktualisierungsservice online auf myBook+ (s. erste und letzte Seite des Werkes) abgerufen werden.

Neben den aktuellen Verwaltungsanweisungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass sind die wesentlichen Entwicklungen im Bereich der nationalen Rechtsprechung und der Rechtsprechung des EuGH eingearbeitet.

Rechtsstand ist der 01.01.2024.

Stuttgart, im März 2024

Die Verfasserinnen

Inhaltsverzeichnis

Autoren	7
Vorwort zur 20. Auflage	9
Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht	33
1 Funktionsweise des Umsatzsteuersystems	33
2 Aufbau des Umsatzsteuergesetzes	34
3 Die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes über die Ausgangsumsatzsteuer (§§ 1 bis 13b UStG)	35
3.1 § 1 UStG	35
3.2 §§ 4 und 4b UStG	35
3.3 §§ 10 und 12 UStG	36
3.4 §§ 13 bis 13b UStG	37
4 Übersicht über die Umsatzarten des Umsatzsteuergesetzes	38
5 Übersicht über die Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)	38
Teil B Die Steuerbarkeit nach dem Haupttatbestand Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)	39
1 Allgemeines	39
2 Steuerbarkeit von Lieferungen	39
2.1 Grundsätzliches zur Lieferung	39
2.2 Sonderregelung nach § 1 Abs. 1a UStG für Geschäftsveräußerungen im Ganzen	44
2.2.1 Unternehmen im Ganzen	45
2.2.2 In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb	46
2.2.3 Veräußerung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung i. S. v. § 1 Abs. 1a UStG ..	46
3 Lieferort bei Lieferung mit Warenbewegung (Beförderungs- und Versandungslieferung)	48
3.1 Allgemeines	48
3.2 Problemfälle der Beförderungs- und Versandungslieferung	49
3.2.1 Rechtsgeschäftsloses Verbringen	49
3.2.2 Problemkreis gebrochene Versandungslieferung, gebrochene Beförderungs- oder Versandungslieferung	50
3.2.3 Problemkreis Sammelladung (bzw. Beipacksendung)	52
3.2.4 Problemkreis Umkartierung (Umdisponierung)	53
3.2.5 Problemkreis Lieferung in Leitungen	54
3.2.6 Problemkreis Verlust der Ware auf dem Transport	55
3.2.7 Sachgesamtheit	55
3.3 Mehrere Lieferungen bei nur einer Beförderung oder Versandung (Reihengeschäft)	56
3.4 Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG	59
3.5 Sonderregelung nach § 3c UStG	62

4	Lieferort bei Lieferungen ohne Warenbewegung	63
5	Sonderregelung für den Lieferort nach § 3c UStG	64
5.1	Allgemeines	64
5.2	Keine Erwerbsbesteuerung	64
5.3	Fallvarianten des § 3c UStG	66
5.3.1	Grundfall	67
5.3.2	Fernverkauf mit aus dem Drittlandsgebiet über einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Gegenständen (§ 3c Abs. 2 Satz 1 UStG)	68
5.3.3	Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 € (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG)	69
5.3.4	Vereinfachungsregel des § 3c Abs. 4 i. V. m. § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG	70
5.3.5	Ausschluss des Fernverkaufs für bestimmte Warengruppen	70
5.3.6	Prüfungsschema für die Bestimmung des Lieferorts nach § 3c UStG:	71
5.4	Einzelheiten zur Geringfügigkeitsschwelle nach § 3c Abs. 4 UStG	72
5.5	Beispiele zu § 3c UStG	73
6	Steuerbarkeit von sonstigen Leistungen	76
6.1	Allgemeines	76
6.2	Begriff der sonstigen Leistung	76
6.3	Ort der sonstigen Leistung	76
6.3.1	Allgemeines	76
6.3.2	Grundsätze	77
6.3.3	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken	79
6.3.4	Sonstige Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen	81
6.3.5	Ort der Vermietung von Beförderungsmitteln	81
6.3.6	Ort der Arbeiten an Gegenständen und deren Begutachtung	84
6.3.7	Leistungsort bei künstlerischen, wissenschaftlichen, unterrichtenden, sportlichen, unterhaltenden oder ähnlichen Leistungen (Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a UStG)	86
6.3.8	Einräumung von Eintrittsberechtigungen	87
6.3.9	Restaurationsleistungen	88
6.3.10	Ort der Vermittlungsleistungen	89
6.3.11	Ort der Besorgungsleistungen	90
6.4	Ort der sonstigen Leistungen i. S. v. § 3a Abs. 4 UStG	91
6.4.1	Ort der Telekommunikations- sowie der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen	92
6.4.2	Ort der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen	94
6.5	Ort der Beförderungsleistungen und der damit zusammenhängenden sonstigen Leistungen	95
6.5.1	Allgemeines	95
6.5.2	Beförderungsleistungen (keine innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes)	96
6.5.3	Innergemeinschaftliche Beförderung eines Gegenstandes	98
6.5.4	Sonderregelungen nach den §§ 2 bis 7 UStDV	99
6.5.5	Ort der mit Beförderungsleistungen zusammenhängenden Leistungen	100
6.6	Ort der Speditionsleistung	100
6.7	Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG	101
6.8	Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG	101
7	Werklieferung	102
7.1	Allgemeines	102

7.2	Abgrenzung Werklieferung und Werkleistung	103
7.2.1	Verwendung von Stoffen	103
7.2.2	Zutaten oder sonstige Nebensachen	104
7.2.3	Beschaffung der Stoffe durch den Werkunternehmer	105
7.3	Abgrenzung der Werklieferung zur reinen Lieferung	105
7.4	Zeitpunkt und Ort der Werklieferung	106
7.5	Bemessungsgrundlage bei der Werklieferung	106
8	Übungsfälle zu Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt	107
8.1	Übungsfälle zum Problemkreis Lieferung – sonstige Leistung	107
8.2	Übungsfälle zum Problemkreis Lieferort	108
8.3	Übungsfälle zum Problemkreis § 3 Abs. 8 UStG	109
8.4	Übungsfälle zum Problemkreis Reihengeschäft	109
8.5	Übungsfälle zum Problemkreis § 3 Abs. 8 UStG im Reihengeschäft	109
8.6	Übungsfälle zum Problemkreis Ort der sonstigen Leistung	110
8.7	Übungsfälle zum Problemkreis Werklieferung – Werkleistung	114
	Teil C Inland, Gemeinschaftsgebiet, Ausland	115
1	Allgemeine Ausführungen	115
2	Ausland	116
3	Besonderheiten	117
4	Übungsfälle zum Problemkreis Inland, Ausland, übriges Gemeinschaftsgebiet, Drittlandsgebiet	118
	Teil D Exportgeschäfte	120
1	Allgemeine Ausführungen	120
2	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 1 UStG	121
3	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG	122
4	Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG	128
5	Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 UStG	129
6	Sonderregelung für den Reiseverkehr	130
7	Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr	132
7.1	Fallgruppe Einfuhr von Gegenständen zwecks Lohnveredelung in das Gemeinschaftsgebiet .	133
7.2	Fallgruppe Erwerb eines Gegenstandes zwecks Lohnveredelung	135
8	Innergemeinschaftliche Lieferung und innergemeinschaftlicher Erwerb	137
8.1	Innergemeinschaftlicher Erwerb	138
8.1.1	Weitere Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs	140
8.1.2	Steuerbefreiungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb	141
8.1.3	Berechnung der Steuer	142
8.2	Nach § 6a UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung	142
8.3	Nach § 6b UStG steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung in ein Konsignationslager . . .	143
8.4	Innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte	145
8.5	Beispiele zu innergemeinschaftlichen Lieferungen und Erwerben	148

8.6	Steuerliche Erfassung des innergemeinschaftlichen Erwerbs	150
9	Weitere Leistungen im Zusammenhang mit dem Export	151
10	Übungsfälle	151
10.1	Übungsfälle zum Problemkreis steuerfreie Ausfuhrlieferungen	151
10.2	Übungsfälle zum Problemkreis Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr	153
10.3	Übungsfälle zur Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr	153
10.4	Übungsfälle zum Problemkreis innergemeinschaftliche Lieferungen	154
10.5	Übungsfälle zum innergemeinschaftlichen Reihengeschäft	155
	Teil E Leistungsaustausch	157
1	Allgemeines	157
1.1	Zwei Beteiligte	158
1.2	Leistung und Gegenleistung	159
1.3	Wirtschaftliche Verknüpfung	159
2	Fehlender Leistungsaustausch	160
3	Erbschaft	161
3.1	Allgemeines	161
3.2	Unternehmereigenschaft des Erben	161
3.3	Weitere Nachwirkungen der Unternehmereigenschaft des Erblassers	162
4	Schenkung	162
5	Schadensersatz	163
5.1	Allgemeines	163
5.2	Entschädigung für eine Leistung aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung	164
5.3	Entschädigungen aufgrund von Vertragsverletzungen	165
5.4	Entschädigung aufgrund unerlaubter Handlung	167
5.5	Entschädigung bzw. Entgeltminderung aufgrund mangelhafter, verspäteter bzw. nur teilweiser Vertragserfüllung	167
5.6	Zahlungen bei fortbestehender Leistungsbereitschaft	169
5.7	Versicherungszahlungen	170
5.8	Abfindungen	171
5.9	Mischfälle von Leistungsaustausch und Schadensersatz	172
5.10	Mischfälle von Schadensersatz und fiktiven entgeltlichen Leistungen gem. § 3 Abs. 1b und Abs. 9a UStG	174
6	Übungsfälle zum fehlenden Leistungsaustausch	175
	Teil F Bemessungsgrundlage bei steuerpflichtigen Leistungen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG	178
1	Allgemeines	178
2	Abgekürzter Zahlungsweg	180
3	Zuschüsse	182
3.1	Zuschuss als Entgelt für eine Leistung des Zuschussempfängers an den Zuschussgeber	182

3.2	Zuschuss als Entgelt i. S. d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG	184
3.3	Echte nicht steuerbare Zuschüsse	185
4	Durchlaufende Posten	186
5	Entgeltminderungen	187
5.1	Allgemeines	187
5.2	Entgeltminderungen bei Vergütungen an nicht unmittelbar nachfolgende Leistungsempfänger	189
5.3	Entgeltminderung wegen Uneinbringlichkeit des Entgelts	190
6	Mindestbemessungsgrundlage	192
7	Übungsfälle zur Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG	194
	Teil G Steuersätze	196
1	Übersicht über die Steuersätze	196
2	Allgemeine Grundsätze	197
2.1	Nebenleistungen	197
2.2	Werklieferungen	198
2.3	Sachgesamtheiten	199
3	Ermäßigter Steuersatz bei Lieferungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG	199
3.1	Land- und forstwirtschaftliche Erzeugnisse	200
3.2	Futtermittel	200
3.3	Lebensmittel	200
3.4	Verlagserzeugnisse und Erzeugnisse des grafischen Gewerbes	201
3.5	Fahrzeuge für Behinderte, Körperersatzstücke und ähnliche Gegenstände (Nr. 51 und 52 der Anlage 2)	201
3.6	Kunstgegenstände und Sammlungsstücke (Nr. 53 und 54 der Anlage 2)	201
4	Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle	202
5	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 2 UStG bei der Vermietung von Gegenständen der Anlage 2	205
6	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 6 UStG	205
7	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG	206
8	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG	209
9	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG	209
10	Ermäßigter Steuersatz für Personenbeförderungen	209
11	Ermäßigter Steuersatz für Beherbergungsumsätze	210
11.1	Allgemeines	210
11.2	Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen	211
11.3	Rechnungsstellung	212
11.4	E-Books und andere Erzeugnisse in elektronischer Form	214
12	Nullsteuersatz	215
13	Steuersatzänderungen	216
13.1	Allgemeines	216
13.2	Teilleistungen	216

13.2.1	Zerlegbarkeit der Leistung in wirtschaftlich sinnvolle Teile	217
13.2.2	Gesonderte Entgeltsvereinbarung	217
13.2.3	Einzelheiten zu Teilleistungen in der Bauwirtschaft	217
13.3	Steuersatzänderungen bei der Ist-Besteuerung und der Mindest-Ist-Besteuerung	218
14	Fälle zu den Steuersätzen	219
Teil H Sonderfälle zu den Lieferungen und sonstigen Leistungen		221
1	Tausch, tauschähnlicher Umsatz	221
1.1	Allgemeines	221
1.2	Bemessungsgrundlage	222
1.3	Formeln zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage	223
1.3.1	Formel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Tausch bzw. tauschähnlichen Umsatz	223
1.3.2	Formel zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage beim Tausch bzw. tauschähnlichen Umsatz mit Baraufgabe	224
1.4	Beispiele zum Tausch und zum tauschähnlichen Umsatz	224
1.5	Grundsätze zum verdeckten Preisnachlass im Kfz-Handel	225
1.6	Beispiele zum verdeckten Preisnachlass im Kfz-Handel	226
1.7	Abgrenzung des Tauschs bzw. des tauschähnlichen Umsatzes von anderen Sachverhalten	228
1.7.1	Allgemeines	228
1.7.2	Abgrenzung zum Doppelkauf	229
1.7.3	Abgrenzung zum Umtausch	229
1.8	Übungsfälle zur Bemessungsgrundlage beim Tausch	229
2	Rückgabe, Rücknahme, Rücklieferung, Umtausch	230
2.1	Rückgabe	230
2.2	Rücknahme	230
2.3	Rücklieferung	231
2.4	Umtausch	232
3	Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer	233
3.1	Allgemeines	233
3.2	Unentgeltliche Zuwendungen an Arbeitnehmer	234
3.2.1	Aufmerksamkeiten	237
3.2.2	Leistungen im überwiegend betrieblichen Interesse	237
3.2.3	Bemessungsgrundlage	238
3.3	Leistungen gegen Entgelt	239
3.4	Typische Einzelfälle	239
3.4.1	Gewährung freier Verpflegung und Unterkunft vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer	239
3.4.2	Werkswohnung, Dienstwohnung	239
3.4.3	Kostenlose Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer	239
3.4.4	Verbilligte Abgabe von Mahlzeiten an Arbeitnehmer	240
3.4.5	Deputate	240
3.4.6	Kostenlose Warenabgabe (z. B. Erzeugnisse des eigenen Unternehmens)	241
3.4.7	Verbilligte Warenabgabe	241

3.4.8	Gestellung von Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer	241
3.4.8.1	Pauschale Ermittlung der Bemessungsgrundlage	242
3.4.8.2	Bemessungsgrundlage für die Nutzungsüberlassung nach der Fahrtenbuchmethode	243
3.4.9	Sammelfahrten	244
3.4.10	Freifahrtberechtigungen, verbilligte Fahrten, Freiflüge und verbilligte Flüge durch Verkehrsunternehmen	245
3.4.11	Verschaffung von Versicherungsschutz	245
3.5	Übungsfälle zu den Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer	245
4	Gutscheine	247
4.1	Einzweckgutscheine (§ 3 Abs. 14 Satz 1 UStG)	248
4.2	Mehrzweck-Gutscheine (§ 3 Abs. 15 Satz 1 UStG)	250
Teil I Umsätze bei Einschaltung von Mittelspersonen		251
1	Allgemeines	251
2	Vermittlungsleistungen	251
2.1	Allgemeines	251
2.2	Handeln für fremde Rechnung	252
2.3	Handeln im fremden Namen	253
2.4	Leistungswege beim Agenturgeschäft	254
2.5	Ort der Vermittlungsleistungen	255
2.5.1	Allgemeines	255
2.5.2	Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG oder § 3a Abs. 2 UStG	255
2.6	Steuerbefreiungen bei Vermittlungsleistungen	255
2.6.1	Allgemeines	255
2.6.2	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 5 UStG	256
2.6.2.1	Vermittlung von Umsätzen, die nach § 4 Nr. 1 Buchst. a und Nr. 2 bis 4 Buchst. b, Nr. 6 und 7 UStG steuerfrei sind	256
2.6.2.2	Vermittlung grenzüberschreitender Beförderungen von Personen mit Luftfahrzeugen oder Seeschiffen	257
2.6.2.3	Vermittlung der Umsätze, die ausschließlich im Drittlandsgebiet bewirkt werden	257
2.6.2.4	Ausnahmeregelung nach § 4 Nr. 5 Satz 2 UStG	258
2.6.3	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 11 UStG	259
2.7	Bemessungsgrundlage bei Vermittlungsleistungen	260
2.8	Vermittlungsleistungen der Handelsvertreter und Handelsmakler	260
2.9	Tankstellenagenten	262
3	Kommission	263
3.1	Allgemeines	263
3.2	Zeitpunkt und Ort der Lieferungen im Kommissionsgeschäft	266
3.2.1	Verkaufskommission	267
3.2.2	Einkaufskommission	268
3.3	Untergang der vom Kommissionär versicherten Kommissionsware	269
3.4	Beispiele zur Kommission	269

4	Besorgungsleistungen (Dienstleistungskommission)	271
4.1	Allgemeines	271
4.2	Besorgung des Leistungseinkaufs	272
4.3	Besorgung des Leistungsverkaufs (Leistungsverkaufskommission)	275
5	Regelungen für den E-Commerce	276
5.1	Allgemeines	276
5.2	Lieferkommission für Warenlieferungen mittels einer elektronischen Schnittstelle	277
5.2.1	Definition der elektronischen Schnittstelle	280
5.2.2	Definition des Fernverkaufs	281
5.2.3	Definition des Erwerberkreises beim Fernverkauf	281
5.2.4	Ausschluss von neuen Fahrzeugen und montierten oder installierten Gegenständen	282
5.2.5	Reihengeschäft und Zuordnung der bewegten Lieferung	282
5.2.6	Steuerbefreiung	282
5.2.7	Steuerentstehung	283
5.3	Dienstleistungskommission für elektronische Dienstleistungen	283
6	Übungsfälle zur Einschaltung von Mittelspersonen	284
Teil J Grundstücksumsätze		288
1	Allgemeines	288
2	Vermietung von Grundstücken	288
2.1	Reine Grundstücksmietverträge	290
2.2	Gemischte Verträge	291
2.3	Verträge besonderer Art	291
2.4	Ausnahmen von der Befreiung nach § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG	292
2.4.1	Vermietung für das Abstellen von Fahrzeugen	293
2.4.2	Kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen	294
2.4.3	Vermietung von Betriebsvorrichtungen	294
2.5	Option gemäß § 9 UStG bei Grundstücksvermietungen	295
2.6	Zwischenvermietung	295
2.6.1	Zwischenvermietung im Rahmen einer Besorgungsleistung	296
2.6.2	Zwischenvermieter als Strohhalm	298
2.7	Optionsverbot nach § 9 Abs. 2 UStG	298
2.8	Abgrenzung Altgebäude – Neugebäude	300
2.8.1	Nutzung für Wohnzwecke	301
2.8.2	Nutzung für andere nicht unternehmerische Zwecke (als Wohnzwecke)	303
2.8.3	Nutzung für unternehmerische Zwecke	303
2.8.4	Baubeginn und Fertigstellung des Gebäudes bzw. der Baumaßnahme	304
2.8.5	Beispiele zum Optionsverbot nach § 9 Abs. 2 UStG	304
3	Verpachtung von Grundstücken	306
4	Veräußerung von Grundstücken	307
4.1	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG	310
4.2	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9a UStG i. R. v. Bauherrenmodellen	310
4.3	Option gemäß § 9 UStG bei Grundstücksveräußerungen	311
4.3.1	Ermittlung der Umsatzsteuer bei Option zur Steuerpflicht	313

4.3.2	Teiloption bei Grundstücksveräußerungen	314
4.4	Zwangsversteigerung eines Grundstücks	315
5	Nießbrauchsbestellung an Grundstücken	316
6	Eigenverbrauch bei Grundstücken	317
6.1	Entnahme des Grundstücks	317
6.2	Entnahme der Nutzung eines Grundstücks	318
7	Leistungen von Wohnungseigentümergeinschaften	319
8	Errichtung von Gebäuden auf fremdem Grund und Boden	320
9	Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück	320
10	Übungsfälle zu den Grundstücksumsätzen	322
10.1	Übungsfälle zu den Grundstückslieferungen	322
10.2	Übungsfälle zu den Grundstücksvermietungen	323
10.3	Übungsfälle zur Zwischenvermietung	323
10.4	Übungsfälle zu Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden	324
10.5	Übungsfälle zu Grundstücken	325
	Teil K Finanzumsätze	326
1	Allgemeines	326
2	Kreditgewährung	327
2.1	Geldkapitalkredit	327
2.2	Warenkredit	329
2.3	Wechselkredit	330
3	Kreditvermittlung, Kreditverwaltung	330
4	Umsätze von gesetzlichen Zahlungsmitteln	330
5	Umsätze von Forderungen	332
5.1	Allgemeines	332
5.2	Factoring	334
5.3	Übungsfälle zum echten und unechten Factoring	337
6	Bankumsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. d UStG	338
7	Umsätze von Gesellschaftsanteilen	338
	Teil L Sonstige branchenspezifische Umsätze	340
1	Beförderungsleistungen der Frachtführer	340
2	Spediteure	344
3	Leasingunternehmen	345
3.1	Mietleasing	346
3.2	Kaufleasing	348
4	Franchisingunternehmen	349
5	Kreditkartengeschäft	349

Teil M Unternehmer, Unternehmen	351
1 Allgemeines	351
1.1 Rahmen des Unternehmens	354
1.2 Aufnahme einer weiteren unternehmerischen Tätigkeit	356
2 Natürliche Personen als Unternehmer	356
3 Juristische Personen des privaten Rechts als Unternehmer	358
4 Organschaft	360
4.1 Finanzielle Eingliederung	362
4.1.1 Finanzielle Eingliederung einer Personengesellschaft	363
4.1.2 Wirtschaftliche Eingliederung	365
4.1.3 Organisatorische Eingliederung	366
4.1.4 Gesamtbild der Verhältnisse	368
4.1.5 Beispiele zur Organschaft	368
4.1.6 Sonderfall GmbH & Co. KG	371
4.1.7 Grenzüberschreitende Organschaft	372
5 Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer nach alter Rechtslage	373
5.1 Allgemeines zu § 2 Abs. 3 UStG	374
5.2 Betriebe gewerblicher Art	375
5.2.1 Abgrenzung des hoheitlichen Bereichs zum wirtschaftlichen Bereich	375
5.2.2 Einrichtung mit dem äußeren Bild eines Gewerbebetriebs	376
5.2.3 Mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts	377
5.2.4 Verpachtung eines Betriebs gewerblicher Art	377
5.3 Land- oder forstwirtschaftliche Betriebe	378
5.4 In § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis Nr. 5 UStG aufgezählte Tätigkeiten	378
6 Juristische Personen des öffentlichen Rechts als Unternehmer nach neuer Rechtslage	378
6.1 Allgemeines zu § 2b UStG	379
6.2 Unternehmerische Tätigkeiten bei größeren Wettbewerbsverzerrungen	381
6.2.1 Vorliegen einer Wettbewerbssituation	382
6.2.2 Ausnahmen von der Besteuerung bei Hilfsgeschäften	383
6.2.3 Ausnahmen von der Besteuerung bei Kooperationen mit anderen juristischen Personen des öffentlichen Rechts	383
6.3 Unternehmerische Tätigkeiten bei privatrechtlichen Verträgen	384
6.4 Aufgrund einer Fiktion unternehmerische Tätigkeiten	384
6.5 Wirtschaftliche Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts in der Form privatrechtlicher Gesellschaften	385
6.6 Folgen der unternehmerischen Betätigung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	386
6.7 Beispiele zur unternehmerischen Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	386
7 Nicht rechtsfähige Personenvereinigungen als Unternehmer	388
7.1 Auftreten der Personenvereinigung nach außen	389
7.2 Selbstständigkeit	390

7.3	Einnahmeerzielungsabsicht	390
8	Die Unternehmereigenschaft der Mitglieder von Personenvereinigungen	390
9	Übungsfälle zu Unternehmer, Unternehmen	392
9.1	Übungsfälle zur Unternehmereigenschaft	392
9.2	Übungsfälle zur Organschaft	393
9.2.1	Übungsfälle zur finanziellen Eingliederung	393
9.2.2	Übungsfälle zur grenzüberschreitenden Organschaft	394
9.2.3	Übungsfälle zur GmbH&Co. KG	394
	 Teil N Unentgeltliche Wertabgaben	 395
1	Allgemeine Ausführungen	395
2	Den Lieferungen gleichgestellte Wertabgaben	396
2.1	Tatbestandsvoraussetzungen	396
2.2	Gegenstand, der dem Unternehmen zugehört (Unternehmensvermögen)	396
2.2.1	Bewegliche Gegenstände des Anlagevermögens	398
2.2.2	Gegenstände des Umlaufvermögens	401
2.2.3	Freizeitgegenstände	401
2.2.4	Mit Mitteln des Unternehmens erworbene Gegenstände	402
2.2.5	Grundstücke	402
2.3	Vorsteuerabzugsberechtigung bezüglich des Gegenstands oder seiner Bestandteile	403
2.4	Entnahme für außerunternehmerische Zwecke nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG	405
2.4.1	Umfang und Zeitpunkt der Entnahme	406
2.4.2	Steuersätze bei Entnahme von Gegenständen	406
2.5	Unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen für den privaten Bedarf des Personals nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG	407
2.6	Andere unentgeltliche Zuwendungen von Gegenständen für Zwecke des Unternehmens nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG	407
2.7	Bemessungsgrundlage bei Lieferungen i. S. d. § 3 Abs. 1b UStG	409
2.8	Entnahme von Grundstücken	411
2.9	Beispiele zu den Lieferungen gleichgestellten Wertabgaben	411
3	Den sonstigen Leistungen gleichgestellte Wertabgaben	411
3.1	Tatbestandsvoraussetzungen für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG für die Steuerbarkeit	412
3.1.1	Bemessungsgrundlage	412
3.1.2	Beispiele	413
3.2	Tatbestandsvoraussetzungen für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	415
3.2.1	Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	416
3.2.2	Beispiele zu den sonstigen Leistungen gleichgestellten Wertabgaben	416
4	Übungsfälle zu den unentgeltlichen Wertabgaben	417
4.1	Übungsfälle zu Wertabgaben, die den Lieferungen gleichgestellt sind	417
4.1.1	Übungsfälle zur Zugehörigkeit von Gegenständen zum Unternehmen	417
4.1.2	Übungsfälle zur Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen	418
4.1.3	Übungsfälle zum Ort der Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	418
4.1.4	Übungsfälle zum Umfang der Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	418

4.1.5	Übungsfälle zum Steuersatz bei unentgeltlichen Wertabgaben	419
4.1.6	Übungsfälle zur Bemessungsgrundlage bei Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	419
4.2	Übungsfälle zu den sonstigen Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	420
4.2.1	Übungsfälle zur Abgabe einer sonstigen Leistung zu unternehmensfremden Zwecken	420
4.2.2	Übungsfälle zum Ort der Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	420
4.2.3	Übungsfälle zur Bemessungsgrundlage bei den Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	420
Teil O Innergemeinschaftlicher Erwerb		422
1	Allgemeines	422
2	Allgemeine Tatbestandsvoraussetzungen des innergemeinschaftlichen Erwerbs	422
3	Weitere Fälle des innergemeinschaftlichen Erwerbs	426
3.1	Fiktiver innergemeinschaftlicher Erwerb beim rechtsgeschäftslosen Verbringen	426
3.2	Innergemeinschaftlicher Erwerb neuer Fahrzeuge	426
4	Steuerbefreiungen für den innergemeinschaftlichen Erwerb	427
5	Berechnung der Steuer	427
Teil P Option nach § 9 UStG		428
1	Allgemeine Ausführungen	428
2	Voraussetzungen für die Option nach § 9 UStG	429
3	Umfang der Option	429
4	Vornahme der Option	430
5	Frist für die Option	430
6	Einschränkung der Option durch § 9 Abs. 2 UStG	431
7	Hypothetische Option	431
Teil Q Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG		435
1	Allgemeines	435
2	Abziehbarkeit der Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG	438
2.1	Tatbestandsvoraussetzungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG	438
2.2	Leistungen an den, der die Vorsteuer geltend macht	439
2.2.1	Allgemeines	439
2.2.2	Leistungsempfänger bei unfreien Versendungen gemäß § 40 UStDV	440
2.2.3	Leistungsempfänger bei Gemeinschaftsobjekten	440
2.3	Leistungen an das Unternehmen	441
2.3.1	Verhältnisse im Zeitpunkt der Leistung	441
2.3.2	Unternehmenstypische Gegenstände	442
2.3.3	Aufteilbare Sachen und sonstige Leistungen	443
2.3.4	Einheitliche Gegenstände	443
2.3.5	Gesamtdarstellung der Gegenstände bezüglich ihrer Zugehörigkeit zum Unternehmen	445

2.3.6	Vermietung nichtaufteilbarer Gegenstände	446
2.3.7	Andere sonstige Leistungen (als die in 2.3.6 genannten)	447
2.3.8	Gegenstände, die sowohl einem Gewerbebetrieb als auch einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb dienen	448
2.4	Steuerpflichtige Eingangsleistung	448
2.5	Ausweis der geschuldeten Umsatzsteuer in einer nach §§ 14, 14a UStG ausgestellten Rechnung	449
2.5.1	Allgemeines	449
2.5.2	Einzelheiten zu den in § 14 Abs. 4 UStG vorgeschriebenen Angaben	452
2.5.2.1	Name und Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers	453
2.5.2.2	Menge und Art der gelieferten Gegenstände oder Umfang und Art der sonstigen Leistung	454
2.5.2.3	Zeitpunkt der Leistung und Vereinnahmung des Entgelts	454
2.5.2.4	Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers	455
2.5.2.5	Fortlaufende Nummer (Rechnungsnummer)	455
2.5.2.6	Angabe des Entgelts	455
2.5.2.7	Im Voraus vereinbarte Minderung des Entgelts	456
2.5.2.8	Angabe von Steuersatz und Steuerbetrag	456
2.5.2.9	Fehlende oder unrichtige Angaben in der Rechnung	456
2.5.3	Weitere Voraussetzungen nach § 14a UStG	456
2.5.4	Besonderheiten bei Gutschriften	458
2.5.5	Rechnungen in den Fällen der Mindestbemessungsgrundlage	458
2.5.6	Elektronische Abrechnung	460
2.5.6.1	Qualifizierte elektronische Signatur	461
2.5.6.2	Elektronischer Datenaustausch (EDI-Rechnungen)	461
2.5.7	Kleinbetragsrechnungen	462
2.5.8	Fahrausweise	463
2.5.9	Sonderfälle von Rechnungen	464
2.5.9.1	Rechnungen mit verschiedenen Steuersätzen	464
2.5.9.2	Rechnungen mit mehreren Leistenden	464
2.5.9.3	Rechnungen, die auf den Namen Dritter ausgestellt sind	464
2.5.9.4	Vorausrechnungen und Rechnungen über Anzahlungen	465
2.5.9.5	Endrechnungen	465
2.6	Rechnungen mit mehreren Leistungsempfängern	466
3	Abziehbarkeit der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG	467
3.1	Allgemeines	467
3.2	Zeitpunkt der Entstehung des Vorsteueranspruchs bezüglich der Einfuhrumsatzsteuer	468
3.3	Nachweis der Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer	468
3.4	Beispiele zur Einfuhrumsatzsteuer	468
4	Vorsteuerabzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb und der Steuer nach § 13b UStG	470
4.1	Abzug der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb	470
4.1.1	Anfall der Erwerbsteuer beim Unternehmer	470
4.1.2	Erwerb des Gegenstands für das Unternehmen	470

4.2	Vorsteuerabzug der Steuer für Leistungen im Sinne des § 13b UStG	471
5	Vorsteuerabzugsverbote	472
5.1	Allgemeines	472
5.2	Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 1a UStG	472
5.2.1	Allgemeines	472
5.2.2	Geschenke an Geschäftsfreunde nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG	472
5.2.3	Bewirtung von Geschäftsfreunden	473
5.2.4	Häusliches Arbeitszimmer	473
5.2.5	Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb und Familienheimfahrten	474
5.2.6	Vorsteuerabzug aus Reisekosten	474
5.3	Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 1b UStG	475
5.4	Abzugsverbot nach § 15 Abs. 2 UStG	476
5.4.1	Allgemeines	476
5.4.2	Steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG	477
5.4.3	Nicht steuerbare Umsätze im Ausland, die im Inland nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfrei wären	477
5.4.4	Nicht steuerbare Leistungen, die im Falle der Entgeltlichkeit nach § 4 Nr. 8 bis 29 UStG steuerfrei wären	478
5.4.5	Ausnahme nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. b und Nr. 2 Buchst. b UStG	479
5.5	Zusammenhang der Vorsteuern mit vorsteuerschädlichen Ausgangsumsätzen	479
5.5.1	Allgemeines	479
5.5.2	Zusammenhang mit Innenumsätzen	480
5.5.3	Zusammenhang mit Einfuhren und innergemeinschaftlichem Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 und 5 UStG)	480
5.5.4	Zeitlicher Zusammenhang	480
5.5.5	Fehlender Ausgangsumsatz	481
5.5.6	Konkurrierende Ausgangsumsätze	482
6	Vorsteueraufteilung	483
6.1	Allgemeines	483
6.2	Funktionsweise der wirtschaftlichen Zurechnungsmethode	484
6.3	Funktionsweise der Umsatzverhältnismethode	487
6.4	Ingebrauchnahme entsprechend dem Baufortschritt	489
6.5	Gebrauch mit anschließender Veräußerung	489
6.6	Vorsteuerabzug aus den Veräußerungskosten bei einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG	490
7	Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG	490
7.1	Allgemeines	490
7.2	Berichtigungsobjekte	494
7.3	Vorsteuern nach § 15 Abs. 1 UStG von mehr als 1 000 € für die Anschaffung oder Herstellung	495
7.4	Vorsteuerrelevante Nutzungsänderung innerhalb des Berichtigungszeitraums	497
7.4.1	Allgemeines	497
7.4.2	Typisierter Berichtigungszeitraum	497
7.4.3	Beginn und Ende des Berichtigungszeitraums	498
7.4.4	Teilweise Ingebrauchnahme eines Wirtschaftsguts	500
7.4.5	Kalendermonatsprinzip nach § 45 UStDV	500

7.5	Gewichtigkeit der Änderung der Nutzungsverhältnisse	501
7.6	Errechnung des Berichtigungsbetrages	502
7.7	Berichtigungsverfahren	505
7.7.1	Allgemeines	505
7.7.2	Berichtigungsverfahren nach § 44 Abs. 3 Satz 2 UStDV	507
7.7.3	Berichtigungsverfahren bei aus der Sicht des § 15 Abs. 2 und 3 UStG sachlich unrichtigem Vorsteuerabzug nach § 15 UStG	510
7.7.4	Die Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 6a UStG	512
7.7.5	Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG nach erfolgter Geschäftsveräußerung beim Erwerber gemäß § 15a Abs. 10 UStG	513
7.7.6	Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG bei Übertragung eines Miteigentumsanteils an einem Grundstück	515
8	Übungsfälle	516
8.1	Übungsfälle zum Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG	516
8.1.1	Übungsfälle zum notwendigen Inhalt einer Rechnung nach § 14 UStG	516
8.1.2	Übungsfälle zum notwendigen Inhalt einer Gutschrift	518
8.1.3	Übungsfälle zu den Fahrausweisen	519
8.1.4	Übungsfälle zur Unternehmereigenschaft des Leistenden	519
8.1.5	Übungsfälle zur Leistung an das Unternehmen	519
8.1.6	Übungsfälle zum Vorsteuerabzug aus Vorausrechnungen	520
8.1.7	Übungsfälle zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer	520
8.2	Übungsfälle zu den Vorsteuerabzugsverböten	521
8.2.1	Übungsfälle zu den Vorsteuerabzugsverböten nach § 15 Abs. 1a und Abs. 1b UStG ..	521
8.2.2	Übungsfälle zum Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 2 UStG	521
8.3	Übungsfälle zu § 15a UStG	524
8.3.1	Übungsfälle zu den Berichtigungsobjekten i. S. d. § 15a UStG	524
8.3.2	Übungsfälle zu Leistungen an Wirtschaftsgütern	524
8.3.3	Übungsfälle zu Vorsteuern i. S. d. § 15a UStG	525
8.3.4	Übungsfälle zur Gewichtigkeit der Vorsteuern i. S. d. § 44 Abs. 1 UStDV	525
8.3.5	Übungsfälle zur Dauer des Berichtigungszeitraums	525
8.3.6	Übungsfälle zu Beginn und Ende des Berichtigungszeitraums	526
8.3.7	Übungsfälle zur Gewichtigkeit der Nutzungsänderung i. S. d. § 44 Abs. 2 UStDV	526
8.3.8	Übungsfälle zur Ermittlung des Prozentsatzes der Nutzungsänderung i. S. d. § 44 Abs. 2 UStDV	527
8.3.9	Übungsfälle zur Ermittlung des Berichtigungsbetrags	527
8.3.10	Übungsfälle zum Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung	528
8.3.11	Übungsfälle zur Ermittlung des Berichtigungsbetrags bei Veräußerung des Wirtschaftsguts	528
8.3.12	Übungsfälle zur Vorsteuerberichtigung bei zwischenzeitlicher Nichtnutzung	528
8.3.13	Übungsfälle zur Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, bei sachlich unrichtiger Entscheidung in Bezug auf den Vorsteuerabzug	528
9	Vorsteuerabzug des Fahrzeuglieferers bei Lieferung eines neuen Fahrzeugs in das übrige Gemeinschaftsgebiet	529
	Teil R Umsatzsteuer nach § 14c UStG	531

1	Allgemeines	531
2	Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG	532
2.1	Allgemeines	532
2.2	Sonderregelung	532
2.3	Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 1 UStG bei Gutschriften	532
3	Umsatzsteuer nach § 14c Abs. 2 UStG	533
3.1	Allgemeines	533
3.2	Einzelheiten zum Umsatzsteuerausweis nach § 14c Abs. 2 UStG	534
3.3	Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen	535
4	Steuer nach § 14c UStG im Zusammenhang mit Vorausrechnungen bzw. Rechnungen über Abschlagszahlungen	535
4.1	Allgemeines	535
4.2	Steuer nach § 14c Abs. 1 UStG bei Endrechnungen	536
5	Übungsfälle zur Steuer nach § 14c Abs. 1 und 2 UStG	537
Teil S Ausgewählte Probleme bei Personenvereinigungen		539
1	Gründung von Personenvereinigungen	539
1.0	Allgemeines	539
1.1	Erweiterung eines Einzelunternehmens durch Aufnahme eines Gesellschafters	542
2	Erweiterung einer Personenvereinigung um weitere Mitglieder	542
3	Veräußerung eines Gesellschaftersanteils durch einen Gesellschafter	543
4	Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Gesellschaft durch Abfindung seitens der Gesellschaft	546
5	Auflösung einer Gesellschaft durch Liquidation	547
6	Veränderungen in der Unternehmensform	548
7	Verschmelzung von Personenvereinigungen	548
8	Leistungsaustausch zwischen Personenvereinigung und Mitglied ohne Veränderung des Gesellschafts- bzw. Gesellschafterstatus	549
8.1	Leistungen der Personenvereinigung an das Mitglied	549
8.2	Leistungen des Mitglieds an die Personenvereinigung	551
8.3	Leistungen über die Gemeinschaft an das Mitglied	554
9	Grundzüge der Besteuerung von Vereinen	556
9.1	Leistungen, die nur den Sonderbelangen der Mitglieder dienen können	557
9.2	Nicht eindeutig zuordenbare Leistungen	558
9.3	Gesellige Veranstaltungen von gemeinnützigen Vereinen	560
9.4	Vorsteuerpauschalierung bei Vereinen	561
10	Übungsfälle zu Gesellschaftsleistungen	561
10.1	Unentgeltliche Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter	561
10.2	Entgeltliche Leistungsabgabe von der Gesellschaft an den Gesellschafter (bzw. an die ihm nahestehenden Personen)	562
10.3	Leistungen des Mitglieds an die Personenvereinigung	564

10.4	Übungsfälle zur Gründung von Personenvereinigungen	565
Teil T Kleinunternehmer nach § 19 UStG		566
1	Allgemeines	566
2	Kleinunternehmer nach § 19 Abs. 1 UStG	566
3	Verzicht auf die Anwendung des § 19 Abs. 1 UStG	568
4	Wechsel der Besteuerungsform	570
Teil U Besondere Besteuerungsformen		572
1	Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft	572
1.1	Allgemeines	572
1.2	Begriff »land- und forstwirtschaftlicher Betrieb«	573
1.3	Übersicht über die Durchschnittssätze, Kürzungsbeträge und die Steuerzahllast	574
1.3.1	Typische landwirtschaftliche Erzeugnisse	574
1.3.2	Lieferungen von Getränken, ausgenommen Milch	574
1.3.3	Lieferungen von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen	574
1.3.4	Ausfuhrlieferungen und Auslandslieferungen	575
1.4	Option zur Regelbesteuerung	576
1.5	Besonderheiten bei der Rechnungsstellung für Umsätze nach § 24 UStG und für den Vorsteuerabzug aus Rechnungen nach § 24 UStG	577
1.6	Unternehmer, die sowohl der Besteuerung nach § 24 UStG als auch der Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes unterliegen	579
1.7	Übungsfälle	580
2	Sonderregelungen für Reiseleistungen nach § 25 UStG	581
2.1	Allgemeines	581
2.2	Begriffsbestimmungen	583
2.2.1	Reiseleistungen	583
2.2.2	Reisevorleistungen	583
2.3	Rechtsfolgen bei Vorliegen von Reiseleistungen nach § 25 Abs. 1 Satz 1 UStG	584
2.4	Steuerfreiheit von Reiseleistungen i. S. v. § 25 UStG	586
2.5	Ermittlung der Bemessungsgrundlage	587
2.6	Incentive-Reisen	589
2.7	Zuwendung von Reisen an Geschäftsfreunde	590
3	Differenzbesteuerung nach § 25a UStG	590
3.1	Allgemeines	590
3.2	Voraussetzungen für die Differenzbesteuerung	591
3.3	Bemessungsgrundlage	594
3.4	Steuersatz und Vorsteuerabzug	594
3.5	Option zur Besteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes gemäß § 25a Abs. 8 UStG	595
3.6	Verbot des gesonderten Steuerausweises in einer Rechnung	595
3.7	Besonderheiten nach § 25a Abs. 7 UStG	596

3.8	Aufzeichnungspflichten und Kleinunternehmerregelung	597
3.9	Ergänzende Beispiele	597
4	Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23 UStG	599

Teil V Sonderregelungen für Umsätze in bestimmten Gebieten bzw. mit bestimmten Personen

601

1	Umsätze in Freihäfen	601
1.1	Umsätze für den Endverbrauch	601
1.2	Umsätze im Rahmen eines zollamtlich bewilligten Freihafenveredelungsverkehrs bzw. einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung (§ 1 Abs. 3 Nr. 4 Buchst. a und Nr. 5 UStG)	602
1.3	Umsätze von Gegenständen, die sich einfuhrumsatzsteuerrechtlich im freien Verkehr befinden	603
2	Umsätze im Zusammenhang mit einem Umsatzsteuerlager	603
2.1	Umsatzsteuerlager	604
2.2	Versteuerung bei Auslagerung	604
2.3	Beispiele zum Umsatzsteuerlager	605
3	Umsätze in Bezug auf im Inland stationierte ausländische Truppen	606
3.1	Begriffsbestimmungen	607
3.2	Bezahlung	607
3.3	Nachweis der Voraussetzungen	608
3.4	Beispielfälle	608
4	Umsätze an EU-Truppen	609

Teil W Entstehungszeitpunkt der Umsatzsteuer

610

1	Allgemeines	610
2	Entstehungszeitpunkt der Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen bei der Soll- Besteuerung	610
2.1	Zeitpunkt der Leistung bei Lieferungen und Teillieferungen	611
2.2	Zeitpunkt der Leistung bei sonstigen Leistungen	611
2.3	Teilleistungen	612
2.3.1	Allgemeines	612
2.3.2	Zerlegbarkeit der Leistung in wirtschaftlich sinnvolle Teile	612
2.3.3	Gesonderte Entgeltvereinbarung	612
3	Mindest-Ist-Besteuerung	613
4	Entstehungszeitpunkt der Steuer bei der Ist-Besteuerung nach § 20 UStG	614
4.1	Allgemeines	614
4.2	Voraussetzung für die Anwendung der Ist-Besteuerung	614
4.3	Voraussetzungen für die Gestattung der Ist-Besteuerung	615
4.4	Beispielfälle zur Ist-Besteuerung	615

5	Wechsel von der Ist-Besteuerung zur Soll-Besteuerung bzw. von der Soll-Besteuerung zur Ist-Besteuerung	620
5.1	Allgemeines	620
5.2	Beispielsfälle	621
6	Entstehungszeitpunkt der Steuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb	622
7	Entstehungszeitpunkt für die vom Leistungsempfänger geschuldete Steuer nach § 13b UStG	623
	 Teil X Besteuerungsverfahren	 624
1	Allgemeine Ausführungen	624
2	Umsatzsteuervoranmeldungsverfahren	625
3	Dauerfristverlängerung für die Umsatzsteuervoranmeldungen	626
4	Übergang der Steuerschuld nach § 13b UStG auf den Leistungsempfänger (Reverse-Charge-Verfahren)	627
4.1	Reverse-Charge-Verfahren bei sonstigen Leistungen von im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmern	629
4.2	Reverse-Charge-Verfahren bei Werklieferungen und sonstigen Leistungen ausländischer Unternehmer	629
4.2.1	Leistungsgeber ist ein nicht im Inland ansässiger Unternehmer	629
4.2.2	Werklieferung oder sonstige Leistung	630
4.2.3	Leistungsempfänger ist Unternehmer bzw. eine juristische Person	630
4.2.4	Ausnahmen vom Reverse-Charge-Verfahren	631
4.3	Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände durch den Sicherungsgeber an den Sicherungsnehmer außerhalb des Insolvenzverfahrens ..	632
4.4	Reverse-Charge-Verfahren bei Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen ...	634
4.5	Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG	634
4.6	Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferungen von Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte	636
4.7	
	Reverse-Charge-Verfahren bei Umsätzen mit Emissions-, Gas- und Elektrizitätszertifikaten ..	637
4.8	Reverse-Charge-Verfahren bei der Lieferung von Industrieschrott, Altmetallen und sonstigen Abfallstoffen	638
4.9	Reverse-Charge-Verfahren bei Gebäudereinigungsleistungen	638
4.10	Reverse-Charge-Verfahren bei Goldlieferungen	639
4.11	Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferungen von Mobilfunkgeräten, Tablet-Computern, Spielekonsolen und integrierten Schaltkreisen	639
4.12	Reverse-Charge-Verfahren bei Lieferungen von Edelmetallen und unedlen Metallen	640
4.13	Reverse-Charge-Verfahren bei sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation	640
4.14	Berechnung, Entstehung und Abführung der im Reverse-Charge-Verfahren anfallenden Umsatzsteuer	641
4.15	Übungsfälle zum Reverse-Charge-Verfahren	642
4.15.1	Tatbestandsmerkmale für das Reverse-Charge-Verfahren	642
4.15.2	Ausnahmen vom Reverse-Charge-Verfahren	643
4.15.3	Ermittlung, Anmeldung und Abführung der Steuer	643
4.15.4	Übungsfälle zur Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände und zur Lieferung von Grundstücken	643

5	Vorsteuervergütungsverfahren	644
5.1	Voraussetzungen für das Vorsteuervergütungsverfahren	645
5.2	Durchführung des Vergütungsverfahrens	647
6	One-Stop-Shop / Import-One-Stop-Shop-Verfahren	648
6.1	§ 18i UStG (Nicht-EU-Regel)	649
6.2	§ 18j UStG (EU-Regel)	650
6.3	§ 18k UStG (IOSS-Verfahren)	652
6.4	§ 21a UStG (Sonderregelungen bei der Einfuhr von Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 EUR)	654
Teil Y Anleitung zur Lösung von Prüfungsaufgaben im Fach Umsatzsteuer		656
1	Vorbemerkung	656
2	Regeln	658
Teil Z Lösungshinweise zu den Fällen		663
1	Lösungshinweise zu B 8 – Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt	663
1.1	Lösungshinweise zu B 8.1 – Problemkreis Lieferung – sonstige Leistung	663
1.2	Lösungshinweise zu B 8.2 – Problemkreis Lieferort	663
1.3	Lösungshinweise zu B 8.3 – Problemkreis § 3 Abs. 8 UStG	664
1.4	Lösungshinweise zu B 8.4 – Problemkreis Reihengeschäft	664
1.5	Lösungshinweise zu B 8.5 – Problemkreis § 3 Abs. 8 UStG im Reihengeschäft	666
1.6	Lösungshinweise zu B 8.6 – Problemkreis Ort der sonstigen Leistung	667
1.7	Lösungshinweise zu B 8.7 – Problemkreis Werklieferung – Werkleistung	673
2	Lösungshinweise zu C 4 – Problemkreis Inland – Ausland	674
3	Lösungshinweise zu D 10	676
3.1	Lösungshinweise zu D 10.1 – Problemkreis steuerfreie Ausfuhrlieferungen	676
3.2	Lösungshinweise zu D 10.2 – Problemkreis Ausfuhrlieferungen im Reiseverkehr	682
3.3	Lösungshinweise zu D 10.3 – Problemkreis Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr ..	683
3.4	Lösungshinweise zu D 10.4 – Problemkreis innergemeinschaftliche Lieferungen	686
3.5	Lösungshinweise zu D 10.5 – Innergemeinschaftliches Reihengeschäft	690
4	Lösungshinweise zu E 6 – Fehlender Leistungsaustausch	693
5	Lösungshinweise zu F 7 – Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG	697
6	Lösungshinweise zu G 13 – Steuersätze	699
7	Lösungshinweise zu H	703
7.1	Lösungshinweise zu H 1.8 – Bemessungsgrundlage beim Tausch	703
7.2	Lösungshinweise zu H 3.5 – Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer	704
8	Lösungshinweise zu I 6 – Einschaltung von Mittelpersonen	708
9	Lösungshinweise zu J 10 – Grundstücksumsätze	715
9.1	Lösungshinweise zu J 10.1 – Grundstückslieferungen	715
9.2	Lösungshinweise zu J 10.2 – Grundstücksvermietungen	716
9.3	Lösungshinweise zu J 10.3 – Zwischenvermietung	717

9.4	Lösungshinweise zu J 10.4 – Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden	720
9.5	Lösungshinweise zu J 10.5 – Grundstücke	722
10	Lösungshinweise zu K 5.3 – Echtes und unechtes Factoring	723
11	Lösungshinweise zu M 9 – Unternehmer, Unternehmen	725
11.1	Lösungshinweise zu M 9.1 – Unternehmereigenschaft	725
11.2	Lösungshinweise zu M 9.2 – Organschaft	726
11.2.1	Lösungshinweise zu M 9.2.1 – Finanzielle Eingliederung	726
11.2.2	Lösungshinweise zu M 9.2.2 – Grenzüberschreitende Organschaft	726
11.2.3	Lösungshinweise zu M 9.2.3 – GmbH & Co. KG	728
12	Lösungshinweise zu N 4 – Unentgeltliche Wertabgaben	728
12.1	Lösungshinweise zu N 4.1 – Wertabgaben, die den Lieferungen gleichgestellt sind	728
12.1.1	Lösungshinweise zu N 4.1.1 – Zugehörigkeit von Gegenständen zum Unternehmen	728
12.1.2	Lösungshinweise zu N 4.1.2 – Entnahme von Gegenständen aus dem Unternehmen	730
12.1.3	Lösungshinweise zu N 4.1.3 – Ort der Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	730
12.1.4	Lösungshinweise zu N 4.1.4 – Umfang der Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	730
12.1.5	Lösungshinweise zu N 4.1.5 – Steuersatz bei unentgeltlichen Wertabgaben	732
12.1.6	Lösungshinweise zu N 4.1.6 – Bemessungsgrundlage bei Lieferungen nach § 3 Abs. 1b UStG	732
12.2	Lösungshinweise zu N 4.2 – Sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	733
12.2.1	Lösungshinweise zu N 4.2.1 – Abgabe einer sonstigen Leistung zu unternehmensfremden Zwecken	733
12.2.2	Lösungshinweise zu N 4.2.2 – Ort der Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	733
12.2.3	Lösungshinweise zu N 4.2.3 – Bemessungsgrundlage bei den Leistungen nach § 3 Abs. 9a UStG	734
13	Lösungshinweise zu Q 8	735
13.1	Lösungshinweise zu Q 8.1 – Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 UStG	735
13.1.1	Lösungshinweise zu Q 8.1.1 – Notwendiger Inhalt einer Rechnung nach § 14 UStG ..	735
13.1.2	Lösungshinweise zu Q 8.1.2 – Notwendiger Inhalt einer Gutschrift	737
13.1.3	Lösungshinweise zu Q 8.1.3 – Fahrausweise	738
13.1.4	Lösungshinweise zu Q 8.1.4 – Unternehmereigenschaft des Leistenden	739
13.1.5	Lösungshinweise zu Q 8.1.5 – Leistung an das Unternehmen	739
13.1.6	Lösungshinweise zu Q 8.1.6 – Vorsteuerabzug aus Vorausrechnungen	740
13.1.7	Lösungshinweise zu Q 8.1.7 – Abzug der Einfuhrumsatzsteuer	741
13.2	Lösungshinweise zu Q 8.2 – Vorsteuerabzugsverbote	742
13.2.1	Lösungshinweise zu Q 8.2.1 – Vorsteuerabzugsverbote nach § 15 Abs. 1a und Abs. 1b UStG	742
13.2.2	Lösungshinweise zu Q 8.2.2 – Vorsteuerabzugsverbot nach § 15 Abs. 2 UStG	744
13.3	Lösungshinweise zu Q 8.3 – § 15a UStG	748
13.3.1	Lösungshinweise zu Q 8.3.1 – Berichtigungsobjekt i. S. d. § 15a UStG	748
13.3.2	Lösungshinweise zu Q 8.3.2 – Leistungen an Wirtschaftsgütern	748
13.3.3	Lösungshinweise zu Q 8.3.3 – Vorsteuern i. S. d. § 15a UStG	749
13.3.4	Lösungshinweise zu Q 8.3.4 – Gewichtigkeit der Vorsteuern i. S. d. § 44 Abs. 1 UStDV ..	749
13.3.5	Lösungshinweise zu Q 8.3.5 – Dauer des Berichtigungszeitraums	750
13.3.6	Lösungshinweise zu Q 8.3.6 – Beginn und Ende des Berichtigungszeitraums	751

13.3.7	Lösungshinweise zu Q 8.3.7 – Gewichtigkeit der Nutzungsänderung i. S. d. § 44 Abs. 2 UStDV	752
13.3.8	Lösungshinweise zu Q 8.3.8 – Ermittlung des Prozentsatzes der Nutzungsänderung i. S. d. § 44 Abs. 2 UStDV	753
13.3.9	Lösungshinweise zu Q 8.3.9 – Ermittlung des Berichtigungsbetrags	755
13.3.10	Lösungshinweise zu Q 8.3.10 – Zeitpunkt der Vorsteuerberichtigung	755
13.3.11	Lösungshinweise zu Q 8.3.11 – Ermittlung des Berichtigungsbetrags bei Veräußerung des Wirtschaftsguts	756
13.3.12	Lösungshinweise zu Q 8.3.12 – Vorsteuerberichtigung bei zwischenzeitlicher Nichtnutzung	756
13.3.13	Lösungshinweise zu Q 8.3.13 – Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, wenn die Entscheidung über den Vorsteuerabzug sachlich unrichtig war	757
14	Lösungshinweise zu R 5 – Steuer nach § 14c Abs. 1 und 2 UStG	758
15	Lösungshinweise zu S 10 – Gesellschaftsleistungen	760
15.1	Lösungshinweise zu S 10.1 – Unentgeltliche Leistungen der Gesellschaft an ihre Gesellschafter	760
15.2	Lösungshinweise zu S 10.2 – Entgeltliche Leistungsabgabe von der Gesellschaft an den Gesellschafter	762
15.3	Lösungshinweise zu S 10.3 – Leistungen des Mitglieds an die Personenvereinigung	764
15.4	Lösungshinweise zu S 10.4 – Gründung von Personenvereinigungen	767
16	Lösungshinweise zu U 1.7 – Besteuerung nach § 24 UStG	768
17	Lösungshinweise zu X 4.13 – Fragen und Fälle zum Reverse-Charge-Verfahren	768
17.1	Lösungshinweise zu X 4.13.1 – Tatbestandsmerkmale für das Reverse-Charge-Verfahren	768
17.2	Lösungshinweise zu X 4.13.2 – Ausnahmen vom Reverse-Charge-Verfahren	770
17.3	Lösungshinweise zu X 4.13.3 – Ermittlung, Anmeldung und Abführung der Steuer	771
17.4	Lösungshinweise zu X 4.13.4 – Lieferung sicherungsübereigneter Gegenstände und Lieferung von Grundstücken	772
	Stichwortverzeichnis	773

Teil A Einführung in das Umsatzsteuerrecht

1 Funktionsweise des Umsatzsteuersystems

Das USt-System ruht auf zwei Säulen:

1. Ausgangsumsatzsteuer,
2. Vorsteuer.

Dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels aufgezeigt werden.

Beispiel

U nimmt im Jahr 01 die Tätigkeit eines Tabakwarenhändlers auf. Im Jahr 01 hat er insgesamt aus dem Verkauf von Tabakwaren 150 000 € eingenommen. Die Tabakwaren bezieht U von dem Großhändler G. U hat im Jahr 01 Tabakwaren für insgesamt 142 800 € eingekauft. G hat U hierüber Rechnungen ausgestellt und ihm hierin insgesamt USt i. H. v. 22 800 € berechnet. Am 31.12.01 sind von diesen Tabakwaren noch Bestände im Teilwert von 20 000 € vorhanden.

Das Umsatzsteuerrecht konzentriert sich in diesem Zusammenhang auf folgende zwei Fragen:

1. Wie viel USt fällt bei U im Jahr 01 aus dem Verkauf der Tabakwaren an?
2. Wie hoch ist der Vorsteuerabzug des U im Jahr 01?

Für die Ermittlung der Ausgangsumsatzsteuer gilt der Grundsatz: Die Ausgangsumsatzsteuer steckt in den Einnahmen, ist also nicht auf die Einnahmen mit dem jeweils gültigen Steuersatz (hier 19%) draufzuschlagen, sondern aus ihnen herauszurechnen (hier mit dem Faktor 19/119). Dementsprechend beträgt die Ausgangsumsatzsteuer bei U 19/119 von 150 000 €, d. h. 23 949,58 €.

Für die Ermittlung der Vorsteuer gilt der Grundsatz: **Die Vorsteuer kann grundsätzlich unabhängig von den Ausgangsumsätzen abgezogen werden. Der Vorsteuerabzug steht dem Unternehmer also auch für Waren zu, die noch nicht veräußert wurden.** Somit kann U im Jahr 01 die volle ihm in Rechnung gestellte USt i. H. v. 22 800 € als Vorsteuer geltend machen.

Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer sind allerdings nicht derartig getrennt, dass es sich dabei um selbstständige Ansprüche handeln würde. Vielmehr liegt (für einen einzelnen Voranmeldungszeitraum) nur ein einziger Anspruch in Höhe des Saldos von Ausgangsumsatzsteuer und Vorsteuer vor. Es wäre somit für U beispielsweise unmöglich, die Vorsteuer i. H. v. 22 800 € an eine Bank abzutreten. Dies wurde zwar schon versucht, jedoch vom BFH (vgl. Urteil vom 24.03.1983, BStBl II 1983, 612) ganz eindeutig abgelehnt. Per Saldo versteuert der Unternehmer auf diese Weise auf Dauer gesehen nur seinen Rohaufschlag (die sog. Marge). Da die Marge häufig auf einer Wertschöpfung (Mehrwert) beruht, wird die USt – insbesondere auf europäischer Ebene – auch als **Mehrwertsteuer** bezeichnet.

Das Ziel der USt ist die Besteuerung des Endverbrauchs. Abgesehen von bestimmten steuerfreien Umsätzen soll der Endverbrauch möglichst lückenlos besteuert werden. Zugleich verfolgt die USt jedoch auch das Ziel der steuerlichen Neutralität. Daraus folgt, dass

ein Endverbrauch, gleichgültig wie viele Umsatzstufen der Umsatz zuvor durchlaufen hat, insgesamt nur einmal besteuert wird. Dieses Ziel wird insbesondere durch den Vorsteuerabzug für Vorumsätze erreicht. Der Unternehmer zieht die USt als Vorsteuer ab, die der Unternehmer, der an ihn eine steuerpflichtige Leistung erbracht hat, an das Finanzamt abzuführen hatte. Dies ist jedoch nicht der einzige Weg, auf dem dieses Ziel erreicht wird.

Bei Einfuhren aus dem Drittland (Länder außerhalb der EU) hat der Unternehmer die Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten, die er in der Regel wieder als Vorsteuer abziehen darf. In manchen Fällen lässt das Umsatzsteuerrecht den Vorumsatz unbesteuert und besteuert die Eingangsleistung beim Leistungsempfänger, der dann bezüglich dieser von ihm zu entrichtenden USt auch wieder zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, sofern er die Eingangsleistung für Zwecke seiner anschließenden vorsteuerunschädlichen Umsätze verwendet. So wird bei Lieferungen von einem EU-Land an einen Unternehmer in einem anderen EU-Land die Lieferung als sog. innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei belassen. Der erwerbende Unternehmer hat dafür jedoch die sog. Erwerbsumsatzsteuer (§ 1a UStG) zu entrichten, die er wiederum in der Regel als Vorsteuer abziehen darf. Das Gleiche gilt für Werklieferungen und sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer, bei denen die USt im sog. Reverse-Charge-Verfahren (§ 13b UStG) vom leistungsempfangenden Unternehmer geschuldet wird, der diese Umsatzsteuer auch wieder in der Regel als Vorsteuer abziehen darf.

Bei Geschäftsveräußerungen im Ganzen (§ 1 Abs. 1a UStG) wird auf die Besteuerung überhaupt verzichtet, sofern die übertragenen Besitzposten in das Unternehmen des Erwerbers gelangen und damit letztlich einer Besteuerung nicht entgehen können. Weiterhin gibt es Fälle, in denen der Grundsatz der nur einmaligen Besteuerung dadurch erreicht wird, dass der leistende Unternehmer nicht seinen Umsatz, sondern als Ausgleich für die fehlende Vorsteuerabzugsberechtigung lediglich die Marge (zum Beispiel die Differenz zwischen Einkaufspreis und Verkaufspreis) zu versteuern hat. Dies ist der Fall bei den Reiseleistungen (§ 25 UStG) und im Gebrauchtwarenhandel (Differenzbesteuerung nach § 25a UStG).

2 Aufbau des Umsatzsteuergesetzes

Das UStG ist wie andere Steuergesetze so systematisch aufgebaut, dass man sich bei Kenntnis der Systematik verhältnismäßig leicht im Gesetz zurechtfindet. Entsprechend den zwei tragenden Säulen des Umsatzsteuerrechts, der Ausgangsumsatzsteuer und der Vorsteuer, befasst sich das Gesetz zunächst mit diesen beiden Säulen, und zwar

- §§ 1 bis 13b UStG mit der Ausgangsumsatzsteuer und
- §§ 15 und 15a UStG mit der Vorsteuer.

Dazwischen liegen einige Vorschriften über Haftung (§ 13c) und Rechnungen (§§ 14 bis 14c). Die Rechnungen betreffen sowohl die Ausgangsumsatzsteuer als auch die Vorsteuer und sind deshalb dazwischen angesiedelt. Danach folgen mit den §§ 16 bis 22f UStG mehr verfahrenstechnische Vorschriften, die jedoch auch materielle Vergünstigungen beinhalten können, insbesondere § 19 UStG, der die Kleinunternehmer von der Besteuerung freistellt.

Es schließen sich mit den §§ 23 bis 25f UStG Regelungen über Sonderfälle an, die wegen der besseren Übersichtlichkeit aus den allgemeinen Regelungen herausgenommen worden

sind. U.a. findet man hier die Regelung des § 24 UStG mit seinen Pauschalierungen für die Land- und Forstwirtschaft, den § 25 UStG mit seinen Sonderregelungen für die Besteuerung von Reiseleistungen und den § 25a UStG mit der Differenzbesteuerung für Wiederverkäufer von beweglichen Gegenständen. Bei den das UStG abschließenden §§ 26 bis 29 handelt es sich u.a. um Verfahrensvorschriften, Bußgeldvorschriften, Strafvorschriften und Übergangsregelungen. Sie sind teilweise erst nachträglich als a-, b-, c- und d-Paragraphen in das UStG eingefügt worden.

3 Die allgemeinen Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes über die Ausgangsumsatzsteuer (§§ 1 bis 13b UStG)

Die Ausgangsumsatzsteuer wird ermittelt über die §§ 1, 4 (inkl. 4b), 10, 12 und 13 (inkl. 13a und 13b) UStG (Rechtsfolgenormen). Die dazwischen liegenden Paragraphen stellen im Wesentlichen Erläuterungen der jeweils vorangegangenen oben aufgeführten Paragraphen dar. Die Rechtsfolgenormen sollen im Folgenden kurz erklärt werden.

3.1 § 1 UStG

Da die Umsatzsteuer, wie ihr Name sagt, die Umsätze besteuert, regelt § 1 UStG, welche Umsätze unter das Umsatzsteuergesetz fallen. Fällt ein Umsatz unter das UStG, ist er nach der Begriffsregelung des UStG **steuerbar**. In aller Regel bedeutet die Feststellung der Steuerbarkeit eines Umsatzes auch, dass USt anfällt. Es gibt jedoch hiervon auch Ausnahmen. Dafür ist als nächste Station § 4 (eventuell auch § 4b) UStG von Bedeutung.

3.2 §§ 4 und 4b UStG

§§ 4 und 4b UStG stellen bestimmte **steuerbare Umsätze** von der USt frei. Deshalb muss nach der Feststellung der Steuerbarkeit geprüft werden, ob der Umsatz nach einer der zahlreichen Ausnahmeregelungen der §§ 4 und 4b UStG **steuerfrei** ist. Hinsichtlich dieser Befreiungen gilt der Grundsatz: Befreiungen sind eng auszulegen, weil sie Ausnahmen vom Grundsatz sind, dass ein steuerbarer Umsatz auch steuerpflichtig ist. Zu den wichtigsten Befreiungsregelungen gehören die Befreiung der Ausfuhr nach § 4 Nr. 1 Buchst. a und die Befreiung der innergemeinschaftlichen Lieferungen nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG. Auch hieran ist wieder ein Ordnungsprinzip des Gesetzgebers zu erkennen, dass er nämlich zunächst das Wichtigste und dann das weniger Wichtige bringt, sofern dem nicht eines der anderen (später darzustellenden) Ordnungsprinzipien entgegensteht. Diese Befreiungen nach § 4 Nr. 1 UStG sind näher erläutert in den §§ 6 bis 7 UStG.

Als Ergebnis bleibt festzuhalten: **Erst wenn festgestellt ist, dass keine Befreiungsvorschrift eingreift, kann sicher gesagt werden, dass für einen steuerbaren Umsatz tatsächlich USt anfällt.**

Diese USt ist nun im nächsten Schritt betragsmäßig zu ermitteln. Dies regeln die §§ 10 und 12 UStG.

3.3 §§ 10 und 12 UStG

Die USt errechnet sich aus einer in Euro auszudrückenden Bemessungsgrundlage und einem Steuersatz. Welche Bemessungsgrundlage anzusetzen ist, ergibt sich aus § 10 UStG, welcher Steuersatz anzusetzen ist, ergibt sich aus § 12 UStG. Häufig lässt sich aber die Bemessungsgrundlage nur dann exakt feststellen, wenn man zunächst den richtigen Steuersatz ermittelt hat (dies wird anhand des zweiten Beispiels unten dargestellt). Deshalb empfiehlt es sich, zunächst den maßgeblichen Steuersatz nach § 12 UStG zu bestimmen.

Der Regelsteuersatz beträgt nach § 12 Abs. 1 UStG 19%.

Der wichtigste Fall des ermäßigten Steuersatzes findet sich in Nr. 1 des § 12 Abs. 2 UStG. Ermäßigt besteuert werden danach die Lieferungen der in der Anlage 2 zum UStG bezeichneten Gegenstände. U. a. unterliegen die Lieferungen der meisten Nahrungsmittel dem ermäßigten Steuersatz.

Die Bemessungsgrundlage ist in § 10 UStG geregelt. Den Hauptfall der Bemessungsgrundlage bildet § 10 Abs. 1 UStG als Regelung für die Bemessungsgrundlage bei steuerpflichtigen entgeltlichen Leistungen und dem entgeltlichen innergemeinschaftlichen Erwerb. Bemessungsgrundlage ist hiernach alles, was der Leistungsempfänger für die Leistung erhält, jedoch abzüglich der USt.

Beispiel

Der Kfz-Händler K veräußert dem Abnehmer A einen Pkw und berechnet A hierfür 20 000 € zuzüglich 19% USt=3 800 €. Dementsprechend bezahlt A an K 23 800 €.

Lösung: Die Bemessungsgrundlage beträgt gem. § 10 Abs. 1 UStG 20 000 €. K hat die USt richtig berechnet.

Anhand des Beispiels könnte man zur Auffassung gelangen, bei einer gesonderten zusätzlichen Inrechnungstellung von USt sei die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG stets der vom Unternehmer in Rechnung gestellte Nettobetrag. Dies ist jedoch nicht immer so, und dies soll anhand des nachfolgenden Beispiels verdeutlicht werden.

Beispiel

Der Kfz-Händler K veräußert dem Abnehmer A einen Pkw und berechnet A hierfür 20 000 € zuzüglich 19% USt=3 000 €. Dementsprechend bezahlt A an K 23 000 €.

Lösung: Die Bemessungsgrundlage beträgt gem. § 10 Abs. 1 UStG 23 000 € (alles, was der Leistungsempfänger aufwendet) abzüglich der USt. Die USt beträgt aber nicht wie berechnet 3 000. Die USt beträgt vielmehr 19% von einer noch zu ermittelnden Bemessungsgrundlage X, von der wir wissen, dass $X + 19\%$ von X zusammen 23 000 € ergeben.

Nach dem mathematischen Dreisatz beträgt $X = 23\,000 \text{ €} \times 100/119 = 19\,327,73 \text{ €}$.

$19\,327,73 \text{ €} + 19\%$ von $19\,327,73 \text{ €}$ ($3\,672,27 \text{ €}$) = $23\,000 \text{ €}$.

Wie dieses Beispiel zeigt, kann in bestimmten Fällen die richtige Bemessungsgrundlage ohne vorherige Ermittlung des maßgeblichen Steuersatzes nicht bestimmt werden. Dies soll noch durch ein weiteres Beispiel verdeutlicht werden.

Beispiel

Der Obst- und Getränkegroßhändler G berechnet dem Kunden K für eine Lieferung Wein irrtümlich anstelle des richtigen Steuersatzes von 19% nur den ermäßigten Steuersatz von 7%. Die Rechnung an K lautet daher auf 3 000 € zuzüglich 210 € USt. K zahlt dementsprechend an G 3 210 €.

Lösung: Auch hier errechnet sich die USt mit $19/119$ von 3 210 €. Sie beträgt somit 512,52 € und nicht wie ausgewiesen 210 €. Die Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 1 UStG beträgt dementsprechend nicht 3 000 €, sondern nur 2 697,48 €. Sollte allerdings G seine falsche Berechnung dahingehend korrigieren, dass er K 3 000 € zuzüglich 19% USt=570 € berechnet, würde sich die USt entsprechend erhöhen. Sie betrüge $19/119$ von 3 570 € = 570 €.

Aus diesen Beispielen lässt sich folgende Konsequenz ziehen:

Bei gegebenen Sachverhalten wird die USt stets aus dem Bruttobetrag herausgerechnet, nachdem zunächst der richtige Steuersatz festgestellt wurde. Der Herausrechnungsfaktor beträgt (vgl. A 15.4 Abs. 2 UStAE)

- beim Steuersatz von 19%: $19/119$,
- beim Steuersatz von 7%: $7/107$,
- beim Steuersatz von x %: $x/(100+x)$.

Die Ermittlung des Nettoentgelts i. S. d. Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 UStG ist also für die Ermittlung der USt entbehrlich. Das Nettoentgelt ist allerdings in der Rechnung anzugeben und im Übrigen lediglich von Bedeutung für das Ausfüllen der USt-Anmeldungen. Wenn der Steuerbetrag ermittelt ist, bleibt noch zu klären, wann die Steuer entsteht und wer sie zu entrichten hat. Dies regeln § 13, § 13a und § 13b UStG.

3.4 §§ 13 bis 13b UStG

Wesentlicher Grundsatz für den Entstehungszeitpunkt der USt ist, dass die Steuer (ausgenommen eventuell die Erwerbsumsatzsteuer und die Steuer im Reverse-Charge-Verfahren) mit Ablauf eines Voranmeldungszeitraumes entsteht. VZ ist regelmäßig der Kalendermonat. Die Steuer entsteht somit regelmäßig am letzten Tag eines Kalendermonats. Alles, was sich bis zu diesem Zeitpunkt ereignet, kann noch die Entstehung bzw. die Höhe der USt beeinflussen. Beispielsweise würde im obigen Beispielsfall eine vorherige Rechnungsberichtigung auf 3 000 € zuzüglich 570 € USt die USt von vornherein i. H. v. 570 € entstehen lassen. Ein weiterer Grundsatz (bei der normalerweise gültigen Soll-Besteuerung) bestimmt, dass die USt mit Ablauf des VZ entsteht, in dem die Leistung erbracht wurde. Hiervon bilden allerdings neben der Erwerbsumsatzsteuer und der Steuer im Reverse-Charge-Verfahren die sog. Mindest-Ist-Besteuerung eine gewisse Ausnahme. (Die Mindest-Ist-Besteuerung sowie die Ist-Besteuerung nach § 20 UStG werden erst bei W 3 und W 4 dargestellt). Die USt entsteht bei Soll-Besteuerung also unabhängig von der Frage, ob die erbrachte Leistung bereits bezahlt ist. Ist die Bezahlung noch nicht erfolgt, muss ermittelt werden, was der Leistungsempfänger irgendwann einmal zu bezahlen hat (nach Soll).

Wer Steuerschuldner ist, ist in § 13a und § 13b UStG geregelt. Steuerschuldner ist grundsätzlich derjenige, welcher den Steuertatbestand erfüllt. Nach § 13a und 13b UStG kommt jedoch in bestimmten Fällen der Leistungsempfänger als Steuerschuldner in Betracht.

4 Übersicht über die Umsatzarten des Umsatzsteuergesetzes

Das Umsatzsteuerrecht kennt folgende **drei Umsatzarten**:

1. Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG),
2. Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG),
3. Einfuhr von Gegenständen ins Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

Diese drei Umsatzarten stehen zueinander in folgender Beziehung:

Die Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und die Einfuhr von Gegenständen ins Zollgebiet (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) schließen sich nicht gegenseitig aus, können also durchaus nebeneinander bei einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang vorkommen. Gleiches gilt für die Erwerbsumsatzsteuer. Die Erwerbsumsatzsteuer stellt der Sache nach eine Art Ersatz für die Einfuhrumsatzsteuer dar, nachdem seit 01.01.1993 für die Warentransporte aus anderen Mitgliedstaaten der EU keine Einfuhrumsatzsteuer mehr erhoben wird.

5 Übersicht über die Umsatzart Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

Ein Umsatz ist nur dann nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, wenn **sämtliche** der nachfolgend aufgeführten **fünf Tatbestandsmerkmale** vorhanden sind:

1. Lieferung oder sonstige Leistung,
2. gegen Entgelt,
3. durch einen Unternehmer,
4. im Rahmen seines Unternehmens,
5. im Inland.



Fehlt auch nur eines dieser Tatbestandsmerkmale, ist ein steuerbarer Umsatz nicht gegeben. Fehlt das Entgelt, ist allerdings weiter zu prüfen, ob der Sachverhalt nach § 3 Abs. 1b oder Abs. 9a UStG Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt gleichgestellt wird (vgl. N).

Unter Umständen ist es nicht ganz einfach, zu entscheiden, ob ein Tatbestandsmerkmal gegeben ist. Der Gesetzgeber hat daher die Tatbestandsmerkmale, soweit er es für notwendig erachtet hat, näher erläutert, z. B. den Begriff des Unternehmers in § 2 UStG, den Begriff Inland in § 1 Abs. 2 UStG. Die Frage, ob ein Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar ist, wird nachfolgend im Teil B näher erläutert.

Teil B Die Steuerbarkeit nach dem Haupttatbestand Lieferungen und sonstige Leistungen gegen Entgelt (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG)

1 Allgemeines

Für die Steuerbarkeit eines Umsatzes müssen alle Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sein. Insoweit gilt es, möglichst sicher über die Tatbestandsmerkmale entscheiden zu können und die damit verbundenen Problemkreise zu erkennen. Um ein effizientes Lernen zu gewährleisten, orientieren sich die Ausführungen dieses Kompendiums an den Problemen der Praxis bzw. den einschlägigen Prüfungsklausuren.

Der Wortlaut des Gesetzes gibt regelmäßig die Prüfungsreihenfolge vor.

Insoweit stellt sich zunächst Frage, ob eine **Lieferung** oder **sonstige Leistung** im **Inland** gegeben ist. Diese Unterscheidung scheint auf den ersten Blick ohne Belang zu sein. Denn beides unterfällt dem Begriff der Leistung. Allerdings knüpfen bestimmte Folgeregelungen, wie z.B. die der Ortsbestimmungen oder der Steuerschuld, an die Art der Leistung an. Insoweit ist es unerlässlich, von vorneherein den Leistungsinhalt zu definieren und Lieferungen bzw. sonstige Leistungen voneinander abzugrenzen.

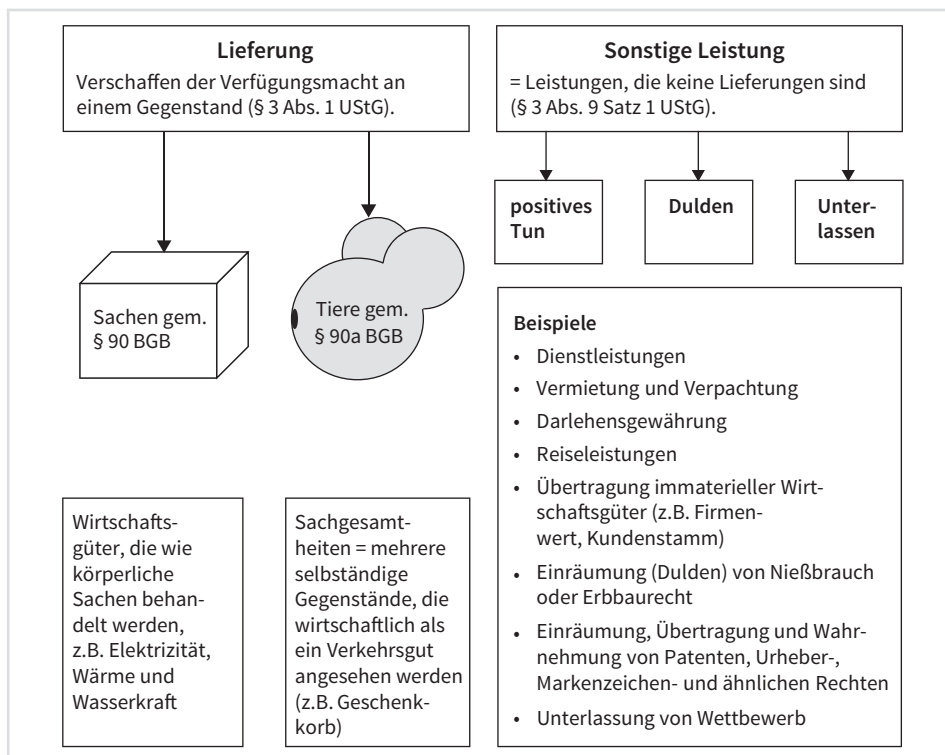
Der Gesetzgeber nennt die Lieferung zuerst und grenzt dann die sonstige Leistung negativ ab. Dem folgt dieses Lehrbuch und erörtert zunächst die Frage der Steuerbarkeit der Lieferung, danach die der sonstigen Leistung.

2 Steuerbarkeit von Lieferungen

2.1 Grundsätzliches zur Lieferung

Die Lieferung ist ein Unterfall des zentralen Oberbegriffs der Leistung. Eine solche liegt stets dann vor, wenn ein zivilrechtliches Verpflichtungsgeschäft erfüllt wird. § 3 Abs. 1 UStG definiert als Lieferungen Leistungen, durch die der Leistende die Verfügungsmacht an einem Gegenstand verschafft. Unter Gegenstand versteht das UStG alle Sachen i.S.d. BGB sowie darüber hinaus lebende Tiere, auf die grundsätzlich die für Sachen geltenden Vorschriften entsprechend Anwendung finden (§ 90a Satz 3 BGB). Schließlich fallen auch alle Wirtschaftsgüter darunter, die im Wirtschaftsverkehr wie körperliche Sachen behandelt werden, z.B. elektrischer Strom und Wärme (Art. 15 Abs. 1 MwStSystRL und A 3.1. Abs. 1 UStAE).

Vereinfacht lässt sich feststellen: Eine Lieferung (i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) liegt vor, wenn ein gegenseitiger Vertrag, der auf die Übertragung einer Sache gerichtet ist, erfüllt wird.



Es kann sich hierbei um die Erfüllung eines Kauf-, Tausch- oder Werklieferungsvertrags oder eines besonders gestalteten Vertrags (sui generis) handeln.

Aufgrund der im UStG bedeutsamen wirtschaftlichen Betrachtungsweise braucht dabei der Vertrag nicht einmal vollständig erfüllt zu werden, um eine Lieferung zu bejahen. Sie liegt z. B. auch dann vor, wenn gestohlene Ware veräußert wird, dem Abnehmer also wegen § 935 Abs. 1 BGB kein Eigentum übertragen werden kann. Dies folgt aus Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL, der unionsrechtlichen Grundlage des § 3 Abs. 1 UStG, die für die »Lieferung von Gegenständen« lediglich die Übertragung der Befähigung, »wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand verfügen zu können«, verlangt.

Maßgebend ist dabei nicht die Eigentumsübertragung nach den Formen des Zivilrechts; ausschlaggebend ist vielmehr die Ermächtigung einer Person, über einen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie der Eigentümer (EuGH Rs. C-185/01 Auto Lease Holland, BStBl II 2004, 573, und Rs. C-63/04 Centralan Property Ltd., UR 2006, 20).

In der Regel ist mit der Lieferung die Übertragung des Eigentums an der Sache verbunden. In diesen Fällen wird die Frage des Verschaffens der Verfügungsmacht zu einer Frage des bürgerlichen Rechts z. B. der §§ 925 (i. V. m. § 873), 929, 930, 931 BGB.

Allerdings gibt es insoweit **zwei Ausnahmen**, und zwar

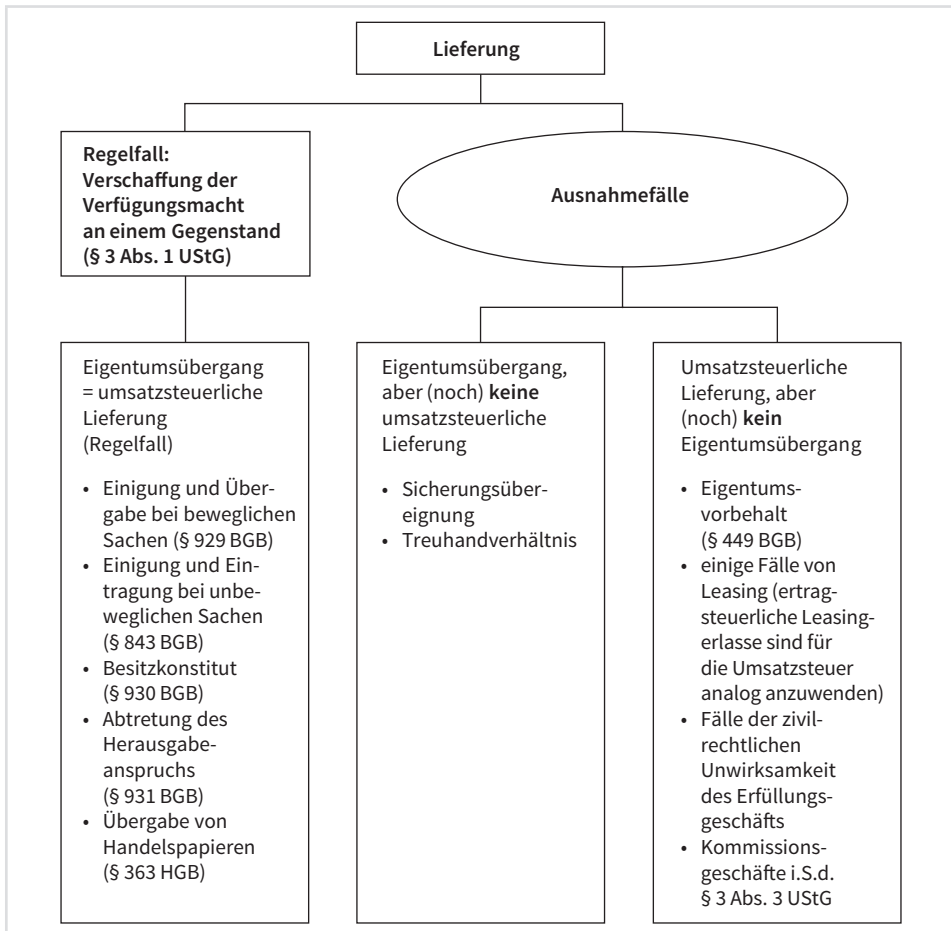
- a) solche, die trotz Eigentumsübergangs zu keiner Lieferung führen und
- b) solche, die trotz fehlenden Eigentumsübergangs zu Lieferungen führen.

Zu a): Kein Verschaffen der Verfügungsmacht und damit keine Lieferung liegt trotz bürgerlich-rechtlicher Eigentumsübertragung bei der **Sicherungsübereignung** vor (A 3.1 Abs. 3 Satz 1

UStAE). Diese stellt nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise lediglich die Übertragung eines Pfandrechts dar. Es ist daher systemgerecht, bei der Übertragung des Sicherungseigentums noch keine Lieferung anzunehmen. Zu einer Lieferung kommt es erst dann, wenn der Sicherungsnehmer von seinem Verwertungsrecht Gebrauch macht (A 1.2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStAE). Da insoweit regelmäßig eine Weiterveräußerung des Gegenstands erfolgt, kommt es üblicherweise zu einem Doppelumsatz (A 1.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

Zu b): Die Verschaffung der Verfügungsmacht trotz fehlenden Eigentumsübergangs wird insbesondere in folgenden Fällen angenommen:

- bei Veräußerung gestohlener bzw. sonst abhanden gekommener Ware (kein gutgläubiger Erwerb wegen § 935 BGB),
- bei Verschaffung des wirtschaftlichen ohne Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums (z. B. bei Gebäuden auf fremdem Grund und Boden),
- bei Verlust der Ware auf dem Transport zum Abnehmer,
- bei fiktiven Lieferungen (Verkaufs- oder Einkaufskommission nach § 3 Abs. 3 UStG i. V. m. Art. 14 Abs. 2c MwStSystRL).



Befördert oder versendet der Lieferer die Ware zum Abnehmer, gilt die Lieferung aufgrund der **Fiktion des § 3 Abs. 6 UStG** bereits mit Beginn des Transports als ausgeführt. Geht die Ware auf dem Transport verloren, hindert der Verlust der Ware zwar den Eigentumsübergang nach § 929 BGB, macht jedoch nicht die bereits erfolgte Lieferung rückgängig (A 3.12 Abs. 1 und Abs. 7 UStAE).

In bestimmten rechtlichen Situationen nutzt der Gesetzgeber das Rechtsinstitut der Lieferung, obwohl dieses nach der Beurteilung des zugrunde liegenden zivilrechtlichen Vorgangs eigentlich nicht gegeben ist. Er arbeitet dann mit einer gesetzlichen Fiktion und kommt damit letztlich zu dem Ergebnis, das er fiskalpolitisch anstrebt.

Fiktive Lieferungen kennt das Umsatzsteuerrecht in folgenden Fällen:

Beim sog. **inneregemeinschaftlichen Verbringen (§ 3 Abs. 1a UStG)** transportiert der Unternehmer Ware innerhalb seines Unternehmens von einem Unternehmensteil in einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen Unternehmensteil in einem anderen Mitgliedstaat. Wären beide Unternehmensteile im Inland angesiedelt, wäre dieser Vorgang aufgrund des Grundsatzes der Unternehmenseinheit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG) als nicht steuerbarer Innenumsatz zu beurteilen. Wechselt jedoch die Ware über die Landesgrenzen eines EU-Staates, fingiert § 3 Abs. 1a UStG eine Lieferung des Unternehmers an sich selbst. Diese Lieferung ist in der Regel steuerfrei im EU-Abgangsstaat der Ware und wird im EU-Bestimmungsstaat der Erwerbsbesteuerung unterworfen (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a Abs. 2 UStG analog nach dem Recht des Bestimmungsstaates). Der Unionsgesetzgeber¹ trägt auf diese Weise dem Bestimmungslandprinzip Rechnung und vollzieht den Warenweg umsatzsteuerlich nach.



Beim **Kommissionsgeschäft** gem. § 3 Abs. 3 UStG liegt eine fingierte Lieferung zwischen dem Kommittenten und dem Kommissionär vor; die eigentliche Geschäftsbesorgung wird umsatzsteuerrechtlich durch die Aussage des § 3 Abs. 3 UStG überlagert. Der Gesetzgeber vollzieht auf diese Weise das Auftreten des Kommissionärs, nämlich das Handeln im eigenen Namen und für fremde Rechnung (§ 383 HGB) umsatzsteuerrechtlich nach.

1 ViDa-Initiative: Mit Wirkung zum 01.01.2025 soll eine neue optionale Sonderregelung vergleichbar mit dem OSS-Verfahren für die Erklärung von sog. inneregemeinschaftlichen Verbringungen eingeführt werden. Unternehmen sollen demnach das Verbringen eigener Ware ohne zugrundeliegenden Verkauf von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen EU-Mitgliedstaat melden können, ohne einer Registrierungspflicht im Bestimmungsmitgliedstaat zu unterliegen.



Letztlich nutzt er diese Technik auch bei der Lieferung über eine sog. elektronische Schnittstelle wie z.B. eBay oder Amazon durch einen Händler mit Sitz im Drittland an eine Privatperson in der EU. Für diesen Fall fingiert er – genauso wie bei § 3 Abs. 3 UStG – in § 3 Abs. 3a UStG eine Lieferkette mit einer fingierten bewegten Lieferung (§ 3 Abs. 6b UStG) zwischen dem Betreiber der elektronischen Schnittstelle und dem nicht unternehmerischen Endkunden. Auf diese Weise nimmt der Unionsgesetzgeber den Betreiber der elektronischen Schnittstelle in die Verantwortung für die Umsatzsteuer, und zwar unabhängig davon, wo der eigentliche Händler, der seine Ware über die elektronische Schnittstelle anbietet, seinen Unternehmenssitz hat.



Der grundsätzliche Gleichklang des Verschaffens der Verfügungsmacht (= Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG) und dem bürgerlich-rechtlichem Eigentumsübergang außerhalb der oben dargestellten Ausnahmen bedeutet aber nicht immer, dass Eigentumsübergang und Lieferung auch **zeitlich** zusammenfallen. Folgende **Fallvarianten** sind zu beachten:

Bei Veräußerung unter **Eigentumsvorbehalt** liegt bereits zu dem Zeitpunkt eine Lieferung vor, zu dem die Sache dem Vorbehaltskäufer übergeben wird bzw. der Transport oder Versand beginnt (§ 3 Abs. 6 Sätze 1–4 UStG; A 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE).

Beim sog. **Kaufleasing** (vgl. L 3. 1 und L 3. 3) liegt ebenfalls bereits bei Übergabe des Leasingobjekts eine Lieferung vor, selbst wenn der Leasingnehmer von seiner Kaufoption später keinen Gebrauch macht (EuGH vom 04.10.2017, Rs. C-164/16, Mercedes-Benz Financial Services UK).

Bei der **Veräußerung eines Grundstücks** hängt der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs von der Eintragung des neuen Eigentümers im Grundbuch ab. Dieser Zeitpunkt kann sich hinausschieben und ist für die Vertragsparteien nicht ohne Weiteres erkennbar. Deshalb gilt in diesen Fällen im Allgemeinen als Lieferzeitpunkt der Zeitpunkt, zu dem nach dem zugrunde

liegenden Verpflichtungsgeschäft Nutzen und Lasten am Grundstück übergehen. Lediglich wenn ausnahmsweise der Zeitpunkt der Eintragung vor dem Zeitpunkt des Übergangs von Nutzen und Lasten am Grundstück liegt, fallen Eigentumsübergang und Lieferung zeitlich zusammen.

Letztlich ist also für die Frage, ob eine steuerbare Lieferung vorliegt, immer zu prüfen, ob **tatsächlich** die Verfügungsmacht an dem Gegenstand verschafft wurde.

Ist dies der Fall, gilt es, den Ort der Lieferung festzustellen. Nur wenn dieser im Inland liegt, kann es sich um eine steuerbare Lieferung handeln (§ 1 Abs. 2 Satz 3 UStG).

Das Inland deckt sich im Wesentlichen mit dem Bundesgebiet. Nähere Einzelheiten behandelt Teil C. Befand sich eine Ware ununterbrochen im Bundesgebiet, ist die Frage der Lieferung im Inland unproblematisch und bedarf keiner weiteren Erörterung. So liegt z. B. der Lieferort für ein im Inland belegenes Grundstück stets im Inland.

Befindet sich der Liefergegenstand dagegen z. B. vor der Lieferung im Ausland und nach der Lieferung im Inland, muss anhand der Vorschriften §§ 3 Abs. 6 bis 8, 3c und 3e UStG geprüft werden, ob der Lieferort im Ausland oder im Inland liegt.

Ausgehend vom Regelfall der Lieferung, der mit der Übertragung des bürgerlich-rechtlichen Eigentums an einem Gegenstand einhergeht, ist dabei zu unterscheiden,

- a) ob die Eigentumsübertragung gem. § 929 BGB durch Einigung über den Eigentumsübergang und Übergabe des Gegenstandes erfolgt und der Gegenstand dabei entweder vom Lieferer befördert bzw. versendet oder beim Lieferer abgeholt wird (Lieferung mit Warenbewegung vgl. 3) oder
- b) ob die Eigentumsübertragung nach anderen Vorschriften, z. B. durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach § 930 BGB oder durch Abtretung des Herausgabeanspruchs nach § 931 BGB bzw. durch die Übergabe von Handelspapieren, erfolgt (Lieferung ohne Warenbewegung, vgl. 4).

2.2 Sonderregelung nach § 1 Abs. 1a UStG für Geschäftsveräußerungen im Ganzen

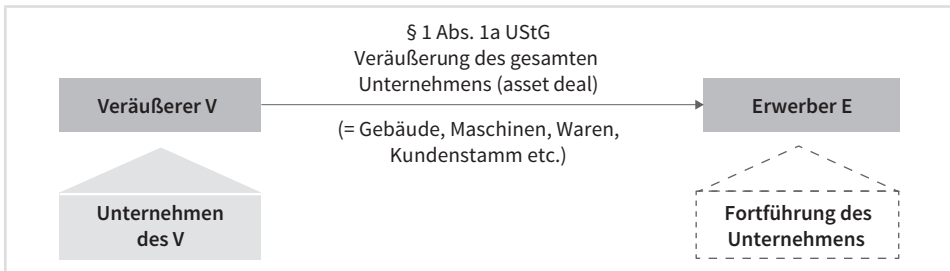
Ein Geschäft stellt eine Sachgesamtheit dar. Wird es im Ganzen veräußert, handelt es sich folglich um eine einzige Lieferung.

Durch § 1 Abs. 1a UStG werden Geschäftsveräußerungen seit dem 01.01.1994 als nicht steuerbarer Vorgang – vergleichbar einer Erbschaft (s. E 3) – behandelt. Die Regelung soll die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen erleichtern (EuGH vom 27.11.2003, Rs. C-497/01, Zita Modes). Voraussetzung der Nichtsteuerbarkeit ist die Veräußerung eines Geschäfts an einen Unternehmer für dessen Unternehmen, sodass die enthaltenen Wirtschaftsgüter, also materielle und immaterielle Bestandteile, den unternehmerischen Bereich nicht verlassen. Nach § 1 Abs. 1a Satz 3 UStG tritt der erwerbende Unternehmer an die Stelle des Veräußerers. Entnimmt also der Erwerber dem erworbenen Geschäft Gegenstände, hat er die Entnahmen als fiktive Lieferung gegen Entgelt gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG zu versteuern. Damit ist gewährleistet, dass die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung zu keinem unversteuerten Endverbrauch führt.

Nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG liegt eine Geschäftsveräußerung vor, wenn entgeltlich oder unentgeltlich

- ein Unternehmen im Ganzen oder
- ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen
- übereignet oder
- in eine Gesellschaft eingebracht wird.

Für die Frage, ob ein Unternehmen im Ganzen oder ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen übertragen wird, gelten die nachfolgend dargestellten Grundsätze. Sie sind im Wesentlichen in A 1.5 UStAE niedergelegt, und in verlässlicher Regelmäßigkeit Gegenstand höchstrichterlicher Entscheidungen.



Unionsrechtliche Ermächtigungsgrundlage für § 1 Abs. 1a UStG sind die Art. 19 und 29 MwStSystRL. Entsprechend dieser Bestimmungen ist die Regelung richtlinienkonform auszulegen (BFH vom 27.01.2011, V R 38/09, BStBl II 2012, 68).

2.2.1 Unternehmen im Ganzen

Unter Übertragung eines Unternehmens im Ganzen ist der Übergang des **gesamten lebenden Unternehmens** zu verstehen. Dies ist dann der Fall, wenn die übertragenen Vermögensgegenstände die wesentlichen Grundlagen des Unternehmens bilden, sodass es der Erwerber ohne nennenswerten finanziellen Aufwand fortsetzen kann.

Was als wesentliche Betriebsgrundlage gilt, bestimmt sich aufgrund einer Gesamtwürdigung nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls zum Zeitpunkt der Übertragung. In der Regel sind dies Betriebsgrundstücke mit Maschinen und sonstigen, z. B. der Fertigung dienenden Anlagen sowie Gebrauchs- und Nutzungsrechte an Sachen, Forderungen, Dienstverträge, Geschäftsbeziehungen etc.

Die Zurückbehaltung einzelner unwesentlicher Gegenstände schließt eine Geschäftsveräußerung ebenso wenig aus wie die Neuanschaffung einzelner unwesentlicher Gegenstände durch den Erwerber. Das Geschäft braucht auch nicht unter der bisherigen Firma weitergeführt zu werden; entscheidend ist vielmehr, dass der Erwerber die Tätigkeit des Veräußerers im Rahmen seiner eigenen Geschäftstätigkeit fortsetzt (BFH vom 29.08.2012, BStBl II 2013, 301). Selbst wenn einzelne wesentliche Wirtschaftsgüter, insbesondere dem Unternehmen dienende Grundstücke, nicht mit dinglicher Wirkung übertragen, sondern an den Erwerber vermietet oder verpachtet werden und eine dauerhafte Fortführung des Unternehmens durch den Erwerber gewährleistet ist, hat die Rechtsprechung eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung bejaht (BFH vom 15.10.1998, BStBl II 1999, 41, und vom 04.07.2002, BStBl II 2004, 662; EuGH vom 10.11.2011, BStBl II 2012, 848, und Folgeentscheidung des BFH vom

18.01.2012, BStBl II 2012, 844). Insoweit ist selbst die Möglichkeit der kurzfristigen Kündigung des Miet- oder Pachtvertrags unschädlich.

Letztlich lässt sich festhalten, dass die Übertragung eines Unternehmens im Ganzen dem Erwerber die Fortsetzung der vom Veräußerer begonnenen unternehmerischen Tätigkeit ermöglichen muss. Insoweit trifft den Veräußerer die Pflicht, alle maßgebenden Rahmenbedingungen positiv zu beeinflussen, wie z. B. auch für den Übergang bestehender Miet- und Pachtverträge auf den Erwerber zu sorgen.

In der Rechtsprechung der Finanzgerichte lässt sich in jüngerer Vergangenheit die Tendenz erkennen, die umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung im Ganzen zunehmend extensiv anzuwenden (vgl. zuletzt BFH vom 29.08.2018, XI R 37/17).

Beispiele

- a) Der Pächter einer Tankstelle will seine gewerbliche Tätigkeit aufgeben. Er sucht und findet einen Nachfolger, dem er sein Inventar veräußert. Er wirkt darauf hin, dass die verpachtende Mineralölfirma den bisherigen Pachtvertrag mit dem Nachfolger fortsetzt.
Lösung: Da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Nachfolger übertragen werden (der Pachtvertrag unter Mitwirkung des Veräußerers), liegt eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG vor.
- b) Die Mineralölfirma hat den Pachtvertrag mit dem Pächter der Tankstelle gekündigt und mit einem Nachfolger ohne Mitwirkung des bisherigen Pächters einen neuen Pachtvertrag geschlossen. Der bisherige Verpächter veräußert das ihm gehörende Inventar an den Nachfolger.
Lösung: Es liegt keine Geschäftsveräußerung vor, da die Tankstelle wesentliche Betriebsgrundlage für das Unternehmen des Pächters darstellt und der neue Pachtvertrag ohne Mitwirkung des bisherigen Pächters abgeschlossen wurde. Die Veräußerung des Inventars ist steuerbar und steuerpflichtig (BFH vom 04.02.2015, XI R 42/13).

2.2.2 In der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb

Ein in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführter Betrieb liegt vor, wenn der veräußerte Teil des Unternehmens vom Erwerber als **selbstständiges wirtschaftliches Unternehmen** fortgeführt werden kann (BFH vom 19.12.2012, BStBl II 2013, 1053). Unerheblich ist, dass bereits beim übertragenden Unternehmen ein organisatorisch selbstständiger Unternehmensteil bestand.

Soweit nach den Regeln des Einkommensteuerrechts die Veräußerung eines Teilbetriebs vorliegt (R 16 Abs. 3 EStR), kann in der Regel eine Geschäftsveräußerung gem. § 1 Abs. 1a UStG bejaht werden. Die bloße Übertragung von Gesellschaftsanteilen reicht nicht; vielmehr sind gleichzeitig Vermögenswerte zu übertragen, die den Erwerber in die Lage versetzen, eine selbstständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (EuGH vom 30.05.2013, C-651/11 X BV).

2.2.3 Veräußerung von Grundstücken als Geschäftsveräußerung i. S. v. § 1 Abs. 1a UStG

Die Veräußerung eines Grundstückes ist dann eine Geschäftsveräußerung, wenn die unternehmerische Betätigung in der **Vermietung bzw. Verpachtung des Grundstücks** besteht. Insoweit entfaltet dieser Themenkreis regelmäßig eine hohe Klausurrelevanz.

Hat ein Unternehmer neben seiner unternehmerischen Haupttätigkeit wie z. B. einer Fertigungsproduktion ein Grundstück, das er vermietet bzw. verpachtet, stellt dies i. d. R. einen in der Gliederung des Unternehmens gesondert geführten Betrieb dar. Dagegen stellt die Veräußerung eines bisher vermieteten Grundstücks, das im Zeitpunkt der Veräußerung nicht (mehr) vermietet ist, keine Geschäftsveräußerung dar, auch wenn der Erwerber das Grundstück anschließend wieder vermietet (BFH vom 11.10.2007, BStBl II 2008, 447). Entsprechend ist die Lieferung eines weder vermieteten noch verpachteten Grundstücks grundsätzlich keine Geschäftsveräußerung (BFH vom 11.10.2007, BStBl II 2008, 447).

Wird ein vermietetes Grundstück an einen Unternehmer für dessen Unternehmen veräußert, ist die Veräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar. Das ist auch dann der Fall, wenn der Veräußerer ein Bauträger ist, der ein Gebäude erworben, saniert, weitgehend vermietet und sodann veräußert hat. Es muss im Zeitpunkt der Veräußerung infolge einer nachhaltigen Vermietungstätigkeit beim Veräußerer ein Vermietungsunternehmen vorliegen, das vom Erwerber fortgeführt wird (weitere Einzelheiten vgl. A 1.5 Abs. 2 Satz 2 ff. UStAE und BFH vom 12.08.2015, XI R 16/14). Der Erwerber tritt sowohl umsatzsteuerrechtlich (§ 1 Abs. 1a Satz 3 UStG) als auch zivilrechtlich in die Rechtsstellung des Veräußerers mit der Folge, dass sich der Berichtigungszeitraum nach § 15a Abs. 1 UStG beim Erwerber gem. § 15a Abs. 10 UStG fortsetzt (vgl. Q 7.7.6). Erfolgen beim Erwerber vorsteuerrelevante Nutzungsänderungen, führen diese bei ihm zu einer Vorsteuerberichtigung.

Beispiele

- a) Unternehmer A hat im Jahr 01 ein Gebäude errichtet, welches er teils steuerpflichtig an Unternehmer, teils steuerfrei zu Wohnzwecken vermietet. Entsprechend den Nutzungsverhältnissen machte A 50% der ihm in Rechnung gestellten USt als Vorsteuer geltend. Zum 01.01.04 veräußert A das Gebäude an B, der in die bestehenden Mietverträge eintritt.

Lösung: Es handelt sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG. Bei A und auch bei B ergibt sich keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da keine Nutzungsänderung erfolgt.

- b) Unternehmer A hat im Jahr 01 ein Gebäude errichtet, welches er ab 01.01.02 teils steuerpflichtig an Unternehmer, teils steuerfrei zu Wohnzwecken vermietet. Entsprechend den Nutzungsverhältnissen machte A 50% der ihm in Rechnung gestellten USt in Höhe von 100 000 € als Vorsteuer geltend. Zum 01.01.04 veräußert A das Gebäude an B, der in die bestehenden Mietverträge eintritt. Entsprechend seiner vorgefassten Absicht kündigt B jedoch die Mietverträge zum 31.12.04, um das gesamte Gebäude danach ausschließlich steuerfrei zu Wohnzwecken zu vermieten.

Lösung: Es handelt sich immer noch um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG. B erwirbt das Gebäude für sein Vermietungsunternehmen, welches noch bis 31.12.04 fortbesteht. Bei A und auch bei B ergibt sich zunächst keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da keine Nutzungsänderung erfolgt. Erst für die Folgejahre ist die ursprüngliche Vorsteuer nach § 15a UStG zuungunsten des B zu berichtigen (Näheres hierzu vgl. Q 7).

- c) Unternehmer A hat im Jahr 01 ein Gebäude errichtet, welches er zu 75% steuerpflichtig an Unternehmer vermietet, 25% des Gebäudes nutzte A zu eigenen Wohnzwecken. Entsprechend den Nutzungsverhältnissen machte A 75% der ihm in Rechnung gestellten USt als Vorsteuer geltend. Zum 01.01.04 veräußert A das Gebäude an B, der in die bestehenden Mietverträge eintritt und die Wohnung selbst nutzt.

Lösung: Es handelt sich um eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung i. S. d. § 1 Abs. 1a UStG. Bei A und auch bei B ergibt sich keine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG, da keine Nutzungsänderung i. S. d. § 15a UStG erfolgt. Auch wenn nur ein Teil des Gebäudes vermietet ist, und nur insoweit das Unternehmen fortgeführt werden kann, liegt eine Geschäftsveräußerung vor.

Die Frage ist, wo die Grenze liegt. Nach der Rechtsprechung des EuGH soll die Nichtsteuerbarkeit die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen erleichtern und vereinfachen. Deshalb ist es sinnvoll, auch bei einem nicht vollständig vermieteten Gebäude eine nicht steuerbare Geschäftsveräußerung anzunehmen. Die Grenze sollte nicht zu hoch angesetzt werden. Beim Eintritt in Mietverträge, die mindestens 50% der Gesamtfläche des Gebäudes betreffen, kann wohl insgesamt von einer nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung ausgegangen werden (vgl. auch A 1.5 Abs. 2a UStAE).



Hinweis: Bei Fällen der vorgenannten Art kann sich, je nach Alter des Gebäudes, in Bezug auf die Eigennutzung beim Erwerber eine Vorsteuerkorrektur nach § 15a Abs. 6 i. V. m. § 15 Abs. 1b UStG ergeben.

3 Lieferort bei Lieferung mit Warenbewegung (Beförderungs- und Versandungslieferung)

3.1 Allgemeines

§ 3 Abs. 6 UStG regelt die Beförderungs- und Versandungslieferung. In der Systematik des UStG kommt dieser Regelung Vorrang vor § 3 Abs. 7 UStG zu. Letztere hat die Funktion eines Auffangtatbestands und ist erst dann zu prüfen, wenn der Gegenstand der Lieferung »nicht befördert oder versendet wird«.

§ 3 Abs. 6 UStG betrifft sowohl die Fälle, in denen der Lieferer den Liefergegenstand zwecks Übergabe befördert oder versendet als auch die Fälle, in denen der Abnehmer den Liefergegenstand abholt bzw. abholen lässt, der Liefergegenstand also durch den Abnehmer oder einen von diesem beauftragten Dritten befördert oder versendet wird. Der Ort der Lieferung ist in allen diesen Fällen dort, wo die Beförderung oder Versendung **beginnt**.

Um Unklarheiten zu vermeiden, definiert § 3 Abs. 6 UStG die Begriffe »Befördern«, »Versenden« und »Beginn der Versendung«.

- **Befördern** ist jede Fortbewegung eines Gegenstandes (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG).
- **Versenden** liegt vor, wenn jemand die Beförderung durch einen **selbstständigen** Beauftragten ausführen oder besorgen lässt (§ 3 Abs. 6 Satz 3 UStG).
- **Beginn der Versendung:** Die Versendung beginnt mit Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten (§ 3 Abs. 6 Satz 4 UStG).

Typische Beförderungsfälle sind demnach:

- Der Unternehmer transportiert die Ware persönlich zu seinem Abnehmer.
- Der Abnehmer holt die Ware beim Lieferer persönlich ab und transportiert sie in ein Lager.
- Der Unternehmer lässt die Ware durch einen seiner Arbeitnehmer (z. B. Fahrer) zum Abnehmer transportieren.
- Der Abnehmer lässt die Ware durch einen seiner Arbeitnehmer (z. B. Fahrer) abholen und in sein Lager transportieren.

Typische Versandungsfälle sind demnach:

- Der Unternehmer übergibt die Ware einem Frachtführer (z. B. der BahnAG) mit dem Auftrag, sie zum Abnehmer zu befördern.
- Der Abnehmer beauftragt einen Frachtführer, die Ware beim Lieferer abzuholen und in ein Lager zu transportieren.
- Der Unternehmer übergibt die Ware einem Spediteur mit dem Auftrag, die Beförderung der Ware zum Abnehmer zu besorgen.
- Der Abnehmer beauftragt einen Spediteur, die Abholung und den Transport der Ware in sein Lager zu veranlassen.

Gemeinsam ist den Fällen des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, dass bei Beginn der Beförderung oder Versandung **der Abnehmer der Ware feststeht**. Dem steht nicht entgegen, wenn der Liefergegenstand 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 Erwerber herausgegeben wird (sog. Konsignationslager oder Call-Off-Stock).

Insoweit greift bei Lieferungen in ein solches Konsignationslager im europäischen Ausland (Outbound-Fall) bzw. umgekehrt vom europäischen Ausland in ein Konsignationslager im Inland (Inbound-Fall) bei Vorliegen der maßgebenden Voraussetzungen die Regelung des § 6b UStG i. V. m. § 1a Abs. 2 Satz 2 bzw. § 3 Abs. 1a Satz 2 UStG und die in den Mitgliedstaaten entsprechend geltenden Normen².

3.2 Problemfälle der Beförderungs- und Versandungslieferung

3.2.1 Rechtsgeschäftsloses Verbringen

Beispiel

Fabrikant F in Saarbrücken bestellt beim Maschinenhersteller M in Metz (Frankreich) eine Maschinenanlage. M fertigt die einzelnen Maschinenteile in Metz und transportiert sie mit dem Lkw zur Fabrik des F in Saarbrücken. Dort werden die Maschinenteile von Monteuren des M zusammengesetzt. Nach umfangreichen Arbeiten und schließlich erfolgreichem Probelauf übergibt M die Anlage dem F.

Lösung: Gegenstand des zwischen F und M abgeschlossenen Werklieferungsvertrags ist die funktionsfähig aufgestellte Maschinenanlage. Bei der Beförderung der Maschinenteile wird daher nicht der eigentliche Liefergegenstand befördert. Deshalb greift die Rechtsfolge des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nicht. Lieferort ist nicht Metz (Frankreich), wo die Beförderung der Teile beginnt, sondern dort, wo die fertige Anlage übergeben wird. Zu diesem Zeitpunkt wird der Liefergegenstand nicht mehr befördert oder versendet, sodass es sich um eine ruhende Lieferung handelt und die Auffangregel des § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG zur Anwendung kommt (vgl. 4).

² Änderungen durch die ViDa-Initiative: Die erst zum 01.01.2020 in Art. 17a MwStSystRL eingeführte Regelung zu Konsignationslagerverbringungen ist nur noch für alle vor dem 01.01.2025 ausgeführten Transporte in ein Konsignationslager anwendbar. Sie wird ersetzt durch eine Ausweitung des Reverse-Charge-Verfahrens in Verbindung mit der oben erwähnten Sonderregelung für das innergemeinschaftliche Verbringen.

Beim Transport von Gegenständen außerhalb des § 3 Abs. 6 UStG wie im obigen Beispiel spricht man von einem sog. »**rechtsgeschäftslosen Verbringen**«, welches grundsätzlich keine umsatzsteuerrechtlichen Folgen auslöst. Allerdings wird es unter bestimmten Voraussetzungen gem. § 3 Abs. 1a UStG als Lieferung gegen Entgelt fingiert. Diese Voraussetzungen liegen jedoch im Beispiel nicht vor. Vgl. D 8.2.3 und A 1a.2 Abs. 10 Nr. 1 UStAE.

Auch im Rahmen einer Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) kann eine Beförderungs- oder Versandlieferung nach § 3 Abs. 6 UStG vorliegen, wenn eine zerlegte Maschine transportiert und vom Lieferer am Bestimmungsort zusammengesetzt wird, sofern die Maschine

- a) bereits vor dem Transport betriebsfertig hergestellt war,
- b) lediglich zum Zweck eines besseren und leichteren Transports in einzelne Teile zerlegt und
- c) vom Lieferer am Bestimmungsort wieder zusammengesetzt wird (A 3.12 Abs. 4 Satz 7 UStAE).

Ein rechtsgeschäftsloses Verbringen ist ebenso gegeben, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand von einem zum anderen Zweigbetrieb seines Unternehmens transportiert. Man spricht insoweit von einem nicht steuerbaren »Innenumsatz«. Ein rechtsgeschäftsloses Verbringen kann genauso einer Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG vorangehen oder nachfolgen.

Beispiel

Eine Maschine wird im Zweigwerk A in Oslo (Norwegen) hergestellt und anschließend zur Endkontrolle zum Zweigwerk B in Dresden transportiert. Dann wird die Maschine erst zum Abnehmer in Kassel befördert.

Lösung: Der Transport vom Zweigwerk A zum Zweigwerk B stellt lediglich ein rechtsgeschäftsloses Verbringen dar. Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Ort des Beginns der Beförderung zum Abnehmer in Dresden.

3.2.2 Problemkreis gebrochene Versandlieferung, gebrochene Beförderungs- oder Versandlieferung

Beispiel

Abnehmer A in New York bestellt beim Exporteur E in Bremerhaven am 31.05.01 eine computergesteuerte Werkzeugmaschine. E lässt die bestellte Maschine am 01.06.01 durch den Fuhrunternehmer F von seiner Lagerhalle in Bremerhaven-Stadtmitte abholen und in den Freihafen zum Reeder R transportieren. R hat von E den Auftrag, die Maschine zu A nach New York zu transportieren. R übergibt dem A am 10.06.01 in New York die Maschine. Zusammen mit der Übergabe der Maschine an F am 01.06.01 händigte E dem F auch die Warenbegleitpapiere aus, die belegen, dass die Maschine zum Versand für A in New York bestimmt war.

Lösung: Da die Maschine zum Abnehmer A transportiert wird, ist zu prüfen, wo sich der Lieferort befindet.

Das Besondere am vorliegenden Fall ist, dass der liefernde Unternehmer E hier nicht nur einen selbstständigen Beauftragten mit der Beförderung der Maschine betraut hat, sondern zwei. Bei strikter Auslegung des Wortlauts des Gesetzes könnte man deshalb zur Ablehnung des § 3 Abs. 6 Satz 1 i. V. m. Sätzen 3 und 4 UStG gelangen, denn das Gesetz spricht nur von **einem** selbstständigen Beauftragten. Indessen kann es – den Liefervorgang insgesamt betrachtet – keinen Unterschied machen, ob der Lieferer einen, zwei oder mehrere selbstständigen Beauftragte mit dem Transport

der Maschine betraut. Insoweit ist maßgeblich auf Sinn und Zweck des § 3 Abs. 6 UStG abzustellen: In den Fällen der Versandung befindet sich der Lieferort an dem Ort, an dem der Lieferer alles in seiner Macht Stehende getan hat, um den Liefergegenstand zum Abnehmer gelangen zu lassen. Dies ist im vorliegenden Fall dadurch geschehen, dass die Warenbegleitpapiere bereits bei Übergabe der Maschine an F keinen Zweifel daran aufkommen ließen, dass die Maschine zu A transportiert werden sollte. Der Lieferort befindet sich somit nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Ort des Beginns der Versandung in Bremerhaven-Mitte. Die Lieferung ist folglich steuerbar. (Sie ist als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1a UStG steuerfrei, sofern E die erforderlichen Ausfuhrnachweise, hier Bestätigungen durch F und R, vorlegen kann.)

Wäre der Lieferort im Freihafen – etwa indem E seine Maschinen dort produziert und von dort auch den Versand organisiert –, wäre die Lieferung nicht steuerbar. Der Unterschied ist insoweit bedeutsam, als für steuerfreie Umsätze bestimmte Nachweise erforderlich sind, während dies bei nicht steuerbaren Umsätzen nicht erforderlich ist. Die Nichtsteuerbarkeit ist glaubhaft zu machen.

Allgemein bleibt festzuhalten:

Lässt der liefernde Unternehmer den Liefergegenstand durch mehrere selbstständige Beauftragte etappenweise zum Abnehmer befördern (gebrochene Versandungslieferung) und steht bei der Übergabe an den ersten selbstständigen Beauftragten bereits fest, dass der Liefergegenstand an einen bestimmten Abnehmer gelangt (z. B. aus den Warenbegleitpapieren), gilt die Lieferung am Ort der Übergabe an den **ersten** selbstständigen Beauftragten als ausgeführt.

Steht bei Einschaltung mehrerer selbstständiger Beauftragter dagegen im Zeitpunkt der Übergabe des Liefergegenstands noch nicht sicher fest, an welchen Abnehmer der Gegenstand gelangt, liegt zu diesem Zeitpunkt auch noch keine Lieferung i. S. d. § 3 Abs. 6 UStG vor.

Beispiel

Der Exporteur E in Bremerhaven beauftragt am 31.05.01 den Fuhrunternehmer F, eine computergesteuerte Werkzeugmaschine von seiner Lagerhalle in Bremerhaven-Mitte abzuholen und in den Freihafen zum Reeder R zu transportieren. F holt die Maschine am 01.06.01 bei E ab und übergibt sie noch am selben Tag im Freihafen dem R. Bei R lagert die Maschine bis 15.06.01. Am 15.06.01 erhält R von E den Auftrag, die Maschine zu dem inzwischen gefundenen Abnehmer A in New York zu transportieren. R übergibt dem A am 20.06.01 in New York die Maschine.

Lösung: Bei Übergabe der Maschine am 01.06.01 an F stand noch kein Abnehmer fest. Zu diesem Zeitpunkt konnte also noch keine Lieferung nach § 3 Abs. 6 UStG vorliegen. Der Transport der Maschine von Bremerhaven-Mitte in den Freihafen ist ein rechtsgeschäftsloses Verbringen. Erst mit dem Auftrag an R am 15.06.01 hat E alles getan, um die Maschine an den inzwischen gefundenen Abnehmer A gelangen zu lassen. Der Lieferort ist somit gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG der Freihafen Bremerhaven. Die Lieferung des E ist nicht steuerbar, weil der Freihafen nicht zum umsatzsteuerrechtlichen Inland gehört (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG).

Die Ausführungen zur **gebrochenen Versandungslieferung** gelten sinngemäß für die gebrochene **Beförderungs- oder Versandungslieferung**, d. h., wenn der liefernde Unternehmer den Gegenstand teils selbst befördert und ihn teils durch einen oder mehrere selbstständige Beauftragte zum Abnehmer befördern lässt.

Ein typischer Fall der gebrochenen Beförderungs- oder Versandungslieferung liegt vor, wenn der Lieferer den Gegenstand zu einem selbstständigen Beauftragten befördert und dieser dann den Weitertransport übernimmt (z. B. Beförderung zur Bahn-AG und Weiter-

transport durch die Bahn-AG). Steht bei Beginn der Beförderung fest, dass der Liefergegenstand an einen bestimmten Abnehmer gelangt (z. B. aus den Warenbegleitpapieren), gilt die Lieferung am Ort des Beginns der Beförderung als ausgeführt.

Ergänzend sei darauf hingewiesen, dass sich der Lieferort nicht nur dann nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG bestimmt, wenn der Transport unmittelbar an den Abnehmer erfolgt, sondern auch in sämtlichen Fällen der Beförderungs-, Versendungs-, gebrochenen Versendungs- und gebrochenen Beförderungs- oder Versendungslieferung, in denen der Transport im Auftrag des Abnehmers an einen Dritten bewirkt wird (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Der Abnehmer kann z. B. mit dem Lieferer vereinbaren, dass die Ware zu einem Lagerhalter oder unmittelbar zu einem Kunden des Abnehmers transportiert wird. In letzterem Fall läge ein sog. Reihengeschäft i. S. d. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor (nähere Ausführungen hierzu vgl. 3.3; zur Abgrenzung zwischen gebrochener Beförderungs- oder Versendungslieferung und Reihengeschäft vgl. A 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE).

3.2.3 Problemkreis Sammelladung (bzw. Beipacksendung)

Eine Beförderungs- oder Versendungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG kann auch in den Fällen der Sammelladung bzw. Beipacksendung gegeben sein. Von einer Sammelladung bzw. Beipacksendung spricht man, wenn der liefernde Unternehmer die für mehrere Abnehmer bestimmten Teilmengen von vertretbaren Sachen (§ 91 BGB) zusammen transportieren lässt und sich aufgrund einer beigefügten Liste ergibt, welche Waren konkret für den einzelnen Abnehmer bestimmt sind.

Beispiel

Händler H in Stuttgart beauftragt den Frachtführer F, insgesamt 21 000 Liter flüssiges Gas an die Abnehmer A und B in Süddeutschland und an C in der Schweiz zu liefern. H übergab dem F am 29.06.01 in Stuttgart eine Liste mit den Namen der Abnehmer und der auszuliefernden Menge. Gleichzeitig wurde das Flüssiggas in das Tankfahrzeug des F eingefüllt. F fuhr mit dem Fahrzeug am 30.06.01 los. Noch am 30.06.01 lieferte F bei A in Sigmaringen auftragsgemäß 5 000 Liter Gas ab. Am 01.07.01 erhielten B in Konstanz 7 000 Liter und C in der Schweiz 9 000 Liter Gas.

Lösung: Es liegt eine Sammelladung vor. Da bei Übergabe des Gases an F aufgrund der Liste die Abnehmer mit den für sie bestimmten Teilmengen feststanden, sind alle Lieferungen gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Ort der Übergabe erfolgt. Alle Lieferungen sind daher steuerbar. Die Lieferung an C ist allerdings gem. § 4 Nr. 1a UStG steuerfrei, sofern H den erforderlichen Ausfuhrnachweis (hier durch Vorlage einer Bestätigung von F) erbringen kann.

Die Lieferungen an A und B sind mit Ablauf des VZ Juni 01 zu versteuern, da sie zu diesem Zeitpunkt als ausgeführt gelten (BFH vom 06.12.2007, BStBl II 2009, 490 und A 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Fälle der Sammelladung kommen z. B. auch im Zeitungsgewerbe vor. Da es gleichgültig ist, welches Exemplar einer bestimmten Zeitungsausgabe der einzelne Abnehmer erhält, greift § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG, wenn nur feststeht, welcher Abnehmer jeweils eines bzw. mehrere der transportierten Exemplare erhält.

3.2.4 Problemkreis Umkartierung (Umdisponierung)

Während der Beförderung oder Versendung kommt es bisweilen vor, dass die Ware umdisponiert wird. Dies kann darauf beruhen, dass der Lieferer die Lieferung an den vorgesehenen Abnehmer rückgängig macht, z. B. weil er die Ware anderweitig günstiger veräußern kann oder weil zu befürchten ist, dass der Abnehmer nicht in der Lage ist, die Ware zu bezahlen. Dies kann aber auch darauf beruhen, dass der Abnehmer nachträglich den Lieferanten bittet, die Ware an eine andere als die ursprünglich vorgesehene Adresse gelangen zu lassen. Welche umsatzsteuerrechtlichen Auswirkungen eine derartige Umdisponierung hat, verdeutlichen die nachfolgenden beiden Beispiele.

Beispiele

- a) Abnehmer A in Zürich bestellt bei dem Exporteur E in Stuttgart eine Spritzgussmaschine. E übergibt am 20.07.01 dem Spediteur R die bestellte Maschine mit dem Auftrag, sie zu A nach Zürich zu befördern. Am 21.07.01 wurde E dringend von seinem Abnehmer B in Freiburg um die Lieferung einer derartigen Maschine ersucht. Da E keine weitere Maschine dieses Typs auf Lager hatte, setzte er sich mit R in Verbindung und beauftragte ihn, die Ware unverzüglich zu B nach Freiburg umzuleiten. R erreichte seinen Fahrer F mittels Mobiltelefons. F befand sich zu diesem Zeitpunkt mit dem Lkw bereits auf einer Autobahnraststätte in der Schweiz. Entsprechend der telefonischen Anweisung des R änderte F die Warenbegleitpapiere dahingehend, dass er als neuen Bestimmungsort die Adresse des B in Freiburg eintrug und wendete in Richtung Freiburg. Die beim Grenzübergang Weil-Otterbach anfallende deutsche Einfuhrumsatzsteuer wurde im Namen und auf Rechnung des B entrichtet. B konnte die Maschine noch am 21.07.01 in Freiburg in Empfang nehmen. Mit dem ursprünglichen Abnehmer A in Zürich einigte sich E gegen eine Abstandsanzahlung dahingehend, dass der Auftrag storniert wurde.

Lösung: E hat mit A zwar zunächst einen Kaufvertrag geschlossen, erfüllt diesen aber nicht. Umsatzsteuerlich ist mit Übergabe der Maschine an R eine Lieferung an A erfolgt (§ 3 Abs. 6 UStG). Infolge der Umdisponierung wird diese jedoch rückgängig gemacht (§ 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG). Da die Rückgängigmachung noch vor Ablauf des VZ der Lieferung erfolgt, ist keine Lieferung von E an A in der Umsatzsteuervoranmeldung für Juli zu erfassen. Infolge der Umdisponierung erfolgt nun eine Lieferung von E an B. Ort für diese Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG dort, wo die Maschine umdirigiert wurde, wo sie sich also im Zeitpunkt der Änderung der Warenbegleitpapiere befand. Da dieser Ort in der Schweiz liegt, ist die Lieferung an B nicht steuerbar. Eine Verlagerung des Lieferorts in das Inland gem. § 3 Abs. 8 UStG tritt hier nicht ein, da der Abnehmer B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist. Die Lieferung des E an B ist somit ebenfalls nicht steuerbar. Dafür fällt jedoch Einfuhrumsatzsteuer an (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG).

- b) Abnehmer A in Zürich bestellt bei dem Exporteur E in Stuttgart eine Spritzgussmaschine. E übergibt am 20.07.01 dem Spediteur R die bestellte Maschine mit dem Auftrag, sie zu A nach Zürich zu befördern. Am 21.07.01 wird E dringend von seinem Abnehmer B in Freiburg um die Lieferung einer derartigen Maschine ersucht. Da E keine weitere Maschine dieses Typs auf Lager hat, erklärt er dem B, er könne derzeit nicht liefern, da er die letzte vorrätige Maschine dieses Typs soeben zu A nach Zürich abgesandt habe. B setzt sich daraufhin sofort mit A in Zürich telefonisch in Verbindung und kaufte A die Maschine ab. A ruft daraufhin bei E an und bittet ihn, die Maschine nicht nach Zürich, sondern zu B nach Freiburg transportieren zu lassen. E telefoniert mit R und beauftragt ihn, die Ware unverzüglich zu B nach Freiburg umzuleiten. R erreicht seinen bei ihm angestellten Fahrer F, den er mit dem Transport beauftragt hat, mittels Mobiltelefons. F befindet sich zu diesem Zeitpunkt mit dem Lkw auf einer Autobahnraststätte bei Rottweil. Entsprechend der telefonischen Anweisung des R ändert F die Warenbegleitpapiere dahingehend ab, dass er als neuen Bestimmungsort die Adresse des B in Freiburg einträgt, und fährt in Richtung Freiburg. B kann die Maschine noch am 21.07.01 in Freiburg in Empfang nehmen.

Lösung: Im Gegensatz zu Beispiel a) wird die Umdisponierung nun vom Abnehmer A veranlasst. Das Verpflichtungsgeschäft zwischen E und A wird also nicht aufgehoben, sondern erfüllt, lediglich mit der Abweichung, dass die Maschine nicht an A, sondern im Auftrag des A an B ausgeliefert wird (vgl. § 3 Abs. 1 UStG). E erbringt somit unverändert seine Lieferung an A. Der Lieferort für diese Lieferung ist weiterhin gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG am Ort des Beginns der Versendung in Stuttgart. Da die Maschine nicht, wie ursprünglich vorgesehen, ausgeführt wird, ist die Lieferung steuerpflichtig. Mit dem Umleiten der Maschine nach Freiburg erfüllt A seinerseits seinen Kaufvertrag mit B. Es erfolgt daher eine Lieferung von A an B. Der Ort für diese Lieferung ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Rottweil, wo die Maschine umgeleitet wurde, wo sie sich also im Zeitpunkt der Änderung der Warenbegleitpapiere befand. Die Lieferung von A an B ist somit ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig. (Hinweis: Es liegt kein Reihengeschäft gem. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, da E dem B nicht unmittelbar die Verfügungsmacht verschafft.) Wie das Finanzamt an A wegen der Besteuerung seiner Lieferung herankommt, ist ein praktisches Problem. Immerhin ist aber auch die Lieferung von E an A steuerpflichtig, sodass das Finanzamt die daraus resultierende Vorsteuer des A mit seiner USt verrechnen kann.

Wie den obigen Beispielen zu entnehmen ist, greift § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in den Fällen der Umdisponierung für die Lieferung an den neuen Abnehmer erneut dann, wenn der Liefergegenstand tatsächlich umgeleitet wurde, wenn also alles getan ist, um die Ware an den neuen Abnehmer gelangen zu lassen. Dies ist in der Regel mit der **Änderung der Warenbegleitpapiere** gegeben.

3.2.5 Problemkreis Lieferung in Leitungen

Bestimmte Liefergegenstände wie Gas, Elektrizität, Wärme und Kälte werden regelmäßig in Leitungen zum Abnehmer geliefert. Für diese Lieferungen ist der Lieferort in § 3 g UStG besonders geregelt. Er geht damit den allgemeinen Regelungen des § 3 Abs. 6–8 UStG vor. Maßgebend ist, ob die Haupttätigkeit des Abnehmers im Wiederverkauf dieser Liefergegenstände besteht und sein eigener Verbrauch nur von untergeordneter Bedeutung ist. In diesem Fall ist der Lieferort gem. § 3 g Abs. 1 Satz 1 UStG dort, wo der Abnehmer sein Unternehmen betreibt. Wird die Lieferung an eine Betriebsstätte des Abnehmers ausgeführt, ist der Lieferort der Ort dieser Betriebsstätte.

In den übrigen Fällen ist der Lieferort nach § 3 g Abs. 2 Satz 1 UStG dort, wo der Abnehmer das Gas und den Strom verbraucht bzw. die Wärme oder Kälte nutzt. Falls er diese Gegenstände nicht tatsächlich nutzt oder verbraucht, bestimmt sich der Lieferort gem. § 3 g Abs. 2 Satz 2 UStG nach dem Unternehmenssitz bzw. der Betriebsstätte oder dem Wohnort.

Bei der Lieferung anderer Liefergegenstände (z. B. Wasser) findet § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG sinngemäß Anwendung. Das bedeutet, dass die Lieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG an dem Ort als erfolgt gilt, an dem sich der für die Abrechnung maßgebliche Zähler befindet.

Lieferzeitpunkt ist in allen Fällen der Ableszeitpunkt (A 13.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE). Weitere mit § 3 g UStG zusammenhängende Regelungen finden sich in § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG – Steuerbefreiung der Einfuhr –, § 13b Abs. 2 Nr. 5 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 3. Halbsatz UStG – Steuerschuldumkehr bei Lieferung eines im Ausland ansässigen Unternehmers – sowie in § 3a Abs. 4 Nr. 14 UStG – besondere Ortsbestimmung für die mit einer solchen Lieferung verbundenen Dienstleistungen.

3.2.6 Problemkreis Verlust der Ware auf dem Transport

Bei Beförderungs- und Versandungslieferungen fingiert § 3 Abs. 6 Sätze 1 und 4 UStG unabhängig von der Transportgefahr die Ausführung der Lieferung stets im Zeitpunkt des Beginns der Beförderung oder Versandung (vgl. auch A 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Der Verlust des Liefergegenstands ändert daran nichts. Trägt allerdings der Lieferer die Transportgefahr, schuldet der Abnehmer keinen Kaufpreis, wenn die Ware nicht bei ihm ankommt. Die Lieferung ist dann mangels Entgelts nicht steuerbar.

Beispiel

Lieferer L transportiert im Auftrag des Abnehmers A eine Maschine zu dessen Zweigniederlassung. Die Transportgefahr trägt vereinbarungsgemäß A. Während des Transports wird die Maschine gestohlen und nicht mehr aufgefunden. A muss dennoch die Maschine bezahlen, weil er die Transportgefahr zu tragen hat.

Lösung: Der Eigentumsübergang nach § 929 BGB setzt die Einigung und Übergabe der Maschine voraus. Aufgrund des Diebstahls kann weder die Übergabe der Maschine erfolgen noch das Eigentum übergehen. Dennoch liegt aufgrund der Fiktion des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG bei Beginn des Transports eine Lieferung von L an A vor. Diese ist steuerbar und steuerpflichtig. A hat hieraus unter den Voraussetzungen des § 15 UStG den Vorsteuerabzug.

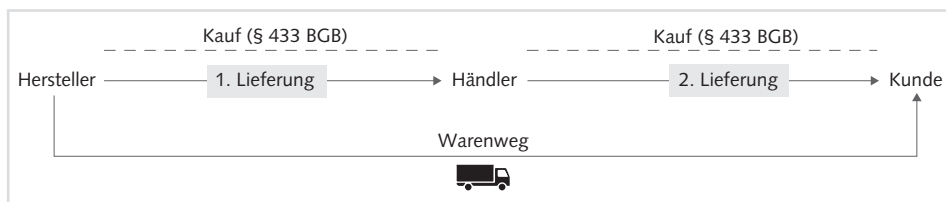
3.2.7 Sachgesamtheit

Eine Sachgesamtheit liegt vor, wenn mehrere Gegenstände durch einen gemeinsamen Zweck so verbunden sind, dass sie wirtschaftlich als Einheit gelten (A 3.1 Abs. 1 Satz 3 UStAE). Der einzelne Gegenstand ist – abgesehen von der Funktion als Ersatzteil – unbrauchbar oder zumindest nur eingeschränkt brauchbar. Ein typisches Beispiel für Sachgesamtheiten sind Bausätze, die der Erwerber anschließend selbst zu einem einheitlichen Gegenstand zusammenfügt. Die Sachgesamtheit wird umsatzsteuerrechtlich als ein einziger Liefergegenstand behandelt. Wird z. B. nicht die komplette Sachgesamtheit zum Abnehmer versandt, sondern nur Teile davon, liegt keine Versandungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG vor. In diesem Fall erfolgt die Lieferung erst, wenn **sämtliche** Teile beim Abnehmer zusammentreffen, weil erst dann Verfügungsmacht an dem zu liefernden Gegenstand (bestehend aus mehreren Teilen) verschafft werden kann. In diesem Fall richtet sich der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG.

Die MwStSystRL kennt den Begriff der Sachgesamtheit nicht. Insoweit ist vielmehr maßgebend, ob aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers die »Zusammenfassung« mehrerer bislang selbstständiger Gegenstände zu einem selbstständig verkehrsfähigen und bewertbaren Gegenstand führt (BFH vom 03.11.2011, V R 32/10 zur korrespondierenden Frage, was ein Wirtschaftsgut i. S. v. § 15a UStG und daher Gegenstand der Vorsteuerberichtigung ist). Die vorgenannten Aussagen zur Ortsbestimmung berührt diese Wertung jedoch nicht.

3.3 Mehrere Lieferungen bei nur einer Beförderung oder Versendung (Reihengeschäft)

Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und werden diese dadurch erfüllt, dass der Gegenstand der Lieferung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer befördert oder versendet wird, spricht man von einem **Reihengeschäft** (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). In diesem Fall liegen ebenso viele Lieferungen wie Umsatzgeschäfte vor, jedoch nur **eine** dieser Lieferungen ist die Beförderungs- oder Versendungslieferung (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). Die Orte der übrigen Lieferungen bestimmen sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG.



Beispiele

- a) Kunde K in Basel bestellt beim Musikinstrumentenhändler M in Freiburg ein Klavier. M, der das Klavier nicht vorrätig hat, bestellt dieses beim Hersteller H in Mannheim und beauftragt ihn, das Klavier unmittelbar zu K zu transportieren. H lässt das Klavier durch einen angestellten Fahrer zu K transportieren.

Lösung: Da H mit M und M mit K über das Klavier Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt H eine Lieferung an M und M eine Lieferung an K. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von H zu K durch den Lieferer H. Die Beförderungslieferung wird somit der Lieferung des H zugerechnet. Der Ort der Lieferung des H ist somit gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland. Sie ist als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1a UStG steuerfrei.

Der Ort der Lieferung des M liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in der Schweiz, da die Lieferung des M der Beförderungslieferung des H folgt und die Beförderung in Basel endet; die Lieferung ist damit nicht steuerbar.

- b) Der Kunde K in Basel bestellt beim Musikinstrumentenhändler M in Freiburg ein Klavier. M, der das Klavier nicht vorrätig hat, bestellt dieses Klavier beim Hersteller H in Mannheim und beauftragt diesen, das Klavier unmittelbar dem Abholer K zu übergeben. K holt das Klavier bei H ab und befördert es nach Basel.

Lösung: Da H mit M und M mit K über das Klavier Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt H eine Lieferung an M und M eine Lieferung an K. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von H zu K durch den Abholenden K. Die Beförderungslieferung wird somit der Lieferung des M an K zugerechnet (§ 3 Abs. 6a Satz 3 UStG). Der Ort der Lieferung des M liegt somit gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland. Die Lieferung von M an K ist damit steuerbar. Sie ist als Ausfuhrlieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a UStG steuerfrei. Der Ort der Lieferung des H liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG im Inland, da die Lieferung des H der Beförderungslieferung des M vorangeht und die Beförderung im Inland beginnt. Diese Lieferung ist steuerpflichtig, da bei Ausfuhren im Reihengeschäft die Befreiung nur für die bewegte Lieferung in Betracht kommt.

Ein Reihengeschäft i. S. v. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG liegt auch dann vor, wenn die Beförderung oder Versendung durch einen Abnehmer erfolgt, der zugleich Lieferer ist, wenn also ein

Unternehmer innerhalb der Kette befördert oder versendet, ein sog. Zwischenhändler (§ 3 Abs. 6a Satz 4 UStG). In diesem Fall kann er die Beförderung oder Versandung sowohl als Abnehmer als auch als Lieferer vornehmen. Da aber die Beförderung oder Versandung nur einer der Lieferungen zugeordnet (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG) werden kann, muss geklärt werden, ob der Unternehmer als Abnehmer der an ihn erbrachten Lieferung oder als Lieferer an seinen eigenen Abnehmer befördert oder versendet hat. Hierfür stellt § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG die Vermutung auf, dass er als Abnehmer befördert oder versendet hat. Die Vermutung wird nur entkräftet, wenn der Unternehmer nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert oder versendet hat. Diesen Nachweis kann er anhand von Belegen führen, z.B. durch eine Auftragsbestätigung, das Doppel der Rechnung oder andere handelsübliche Belege und Aufzeichnungen. Aus den Belegen muss sich eindeutig und leicht nachprüfbar ergeben, dass der Unternehmer die Beförderung oder Versandung in seiner Eigenschaft als Lieferer und nicht als Abnehmer der Vorlieferung getätigt hat. Hiervon ist bei grenzüberschreitenden Lieferungen auszugehen, wenn der Zwischenhändler gegenüber dem leistenden Unternehmer bis zum Beginn der Beförderung oder Versandung eine ihm vom Abgangsmitgliedstaat erteilte USt-IdNr. verwendet (§ 3 Abs. 6a Satz 5 UStG).

Beispiel

Der Kunde K in Basel bestellt beim Musikinstrumentenhändler M in Freiburg ein Klavier. M, der das Klavier nicht vorrätig hat, bestellt dieses Klavier beim Hersteller H in Mannheim. M holt das Klavier bei H in Mannheim ab und befördert es direkt zu seinem Abnehmer K in Basel. M weist nicht nach, dass er das Klavier als Lieferer des K befördert hat.

Lösung: Da H mit M und M mit K über das Klavier Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt H eine Lieferung an M und M eine Lieferung an K. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von H zu K durch den Zwischenhändler M. Da nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG nur eine der beiden Lieferungen eine Beförderungslieferung sein kann, M Zwischenhändler ist, muss geklärt werden, welcher der beiden Lieferungen die Beförderung zuzuordnen ist. Hierfür stellt § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG die widerlegbare Vermutung auf, dass die Beförderung der Lieferung des H zuzuordnen ist. Da M die Vermutung nicht widerlegt, wird somit die Beförderungslieferung der Lieferung des H an M zugerechnet.

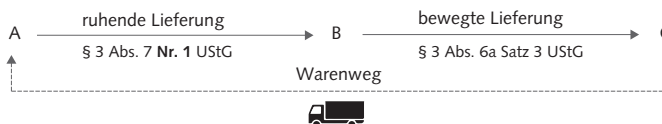
Der Ort der Lieferung des H ist somit gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Inland. Die Lieferung des H ist daher steuerbar. Sie ist auch steuerpflichtig, da M kein ausländischer Abnehmer und die Lieferung deshalb nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG befreit ist. Der Ort der Lieferung des M ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in der Schweiz, da die Lieferung des M der Beförderungslieferung des H folgt und die Beförderung in Basel endet. Die Lieferung des M ist daher nicht steuerbar.

Letztlich lässt sich festhalten, dass sich das Reihengeschäft auf vier Varianten beschränkt:

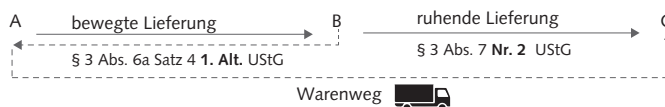
Variante 1: A bringt die Ware unmittelbar zu C.



Variante 2: C holt die Ware unmittelbar von A ab; ihm wird direkt Verfügungsmacht an der Ware verschafft.



Variante 3: B holt die Ware bei A ab und bringt sie sofort zu C (gesetzliche Grundannahme).



Variante 4: B holt die Ware bei A ab und bringt sie sofort zu C.
 Aufgrund der Gesamtumstände ergibt sich, dass B die Ware als Lieferer befördert.



Im internationalen Warenverkehr gilt: B muss bis zum Beginn der Beförderung die ihm vom Warenabgangsstaat erteilte USt-IdNr. gegenüber A verwenden (§ 3 Abs. 6a, Sätze 5 und 6 UStG).

Wesentlich für die Fallbearbeitung ist es, die vom Gesetzgeber vorgegebene Prüfungsreihenfolge einzuhalten:

- Definition des Reihengeschäfts mit Angabe der gesetzlichen Fundstelle;
- Aussage zur Rechtsfolge, nämlich dass es nur eine warenbewegte Lieferung gibt, und
- Zuordnung der warenbewegten Lieferung zu einem der Umsatzgeschäfte mit der konsequenten Ortsbestimmung für die anderen Lieferungen in der Kette nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG.



Beachte: Die Sonderformen der bewegten Lieferung wie §§ 3 Abs. 8 oder 3c UStG oder auch die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferung oder die Ausfuhr können nur bei der warenbewegten Lieferung vorliegen, **niemals bei den ruhenden Lieferungen!**

Kein Reihengeschäft liegt dagegen nach Auffassung der Finanzverwaltung vor, wenn die Beförderung oder Versendung durch mehrere beteiligte Unternehmer erfolgt (A 3.14 Abs. 4 Satz 1 UStAE, sog. »gebrochene Beförderung oder Versendung«). Dies scheint missverständlich zu sein: Maßgebend ist allein, dass eine einheitliche Warenbewegung vom ersten Unter-

nehmer an den letzten Abnehmer vorliegt, d. h. nur ein Unternehmer die Warenbewegung veranlasst hat. Wird der Gegenstand dann durch mehrere Spediteure bewegt, muss der Abnehmer bereits von Anfang an feststehen. Dies kann sich zum einen aus den Frachtdokumenten, zum anderen aber auch leicht und eindeutig aus den Gesamtumständen ergeben (BFH vom 30.07.2008, XI R 67/07).

Beispiel

Der Kunde K in Basel bestellt beim Musikinstrumentenhändler M in Freiburg ein Klavier. M, der das Klavier nicht vorrätig hat, bestellt dieses beim Hersteller H in Mannheim. H befördert das Klavier im Auftrag des M zum Frachtführer F in Karlsruhe. F übernimmt das Klavier und befördert es im Auftrag des M zu K in Basel.

Lösung: Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG ist Lieferort für die Lieferung von H an M der Ort des Beginns der Beförderung in Mannheim. Die Lieferung des H an M ist daher steuerbar.

Da es sich um eine gebrochene Beförderungs- und Versandungslieferung handelt, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung kein »unmittelbares Gelangen der Ware« H an K vor. Vielmehr rechnet sie die mittels Einsatzes des F bewirkte Versandung der Lieferung des M an K zu Mit der Folge, dass der Lieferort für die Lieferung M an K in Karlsruhe liegt. Die Lieferung M an K ist somit ebenfalls steuerbar.

Folgt man jedoch der oben genannten gegenteiligen Auffassung der Rechtsprechung, dass es lediglich darauf ankommt, dass ein Unternehmer, nämlich M, die Warenbewegung veranlasst hat und die Anzahl der Transporteure unerheblich ist, gehört die Beförderung durch F noch zur Lieferung von H an M. Lieferort für die Lieferung von H an M ist dann Mannheim und für die Lieferung von M an K wie im vorigen Beispiel gem. § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Basel.

Hinweis: § 3 Abs. 6a UStG hat in den Sätzen 6 und 7 auch eine entsprechende Zuordnungsregel für den Zwischenhändler in Bezug auf Drittlandslieferung normiert. Dies geht über den zugrunde liegenden Art. 36a MwStSystRL hinaus und schafft in der Praxis auch für diese Fälle Rechtssicherheit.



3.4 Sonderregelung des § 3 Abs. 8 UStG

Die Vorschrift des § 3 Abs. 8 UStG ist zunächst im Zusammenhang mit der Frage zu sehen, wer die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG geltend machen kann. Hierzu ist der Unternehmer befugt, für dessen Unternehmen die Ware eingeführt wurde, d. h. derjenige, der im Inland durch Entrichtung der Einfuhrumsatzsteuer die Freigabe eines Gegenstandes aus der zollamtlichen Verstrickung in den freien Verkehr veranlasst (§§ 13a Abs. 2, 21 Abs. 2 UStG i. V. m. Art. 201 Abs. 3 Satz 1 Zollkodex – grundsätzlich der Anmelder).

Danach gilt: Gelangt bei einer Beförderungs- oder Versandungslieferung nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG der Liefergegenstand vom Drittland ins Inland und liegt der Lieferort nach der Grundsatzregel des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG im Drittland, verlagert sich der Lieferort gem. § 3 Abs. 8 UStG vom Drittland ins Inland, wenn entweder der Lieferer oder sein Beauftragter Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind. Die Lieferung wird damit steuerbar und steuerpflichtig. Durch § 3 Abs. 8 UStG wird erreicht, dass der, der die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet bzw. für den sie entrichtet wird, diese auch wieder als Vorsteuer geltend machen kann (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG). Dem Anspruch des Einführers auf Vergütung der Einfuhrumsatz-

steuer steht dann der Anspruch des Fiskus auf Entrichtung der für die Lieferung anfallenden Umsatzsteuer gegenüber.

Beispiel

Der in Basel (Schweiz) ansässige Unternehmer U liefert eine Maschine an den Abnehmer A in Deutschland. Er übergibt sie zum Transport dem in Deutschland ansässigen Frachtführer F, der sie zu A nach Deutschland transportiert. F meldet die Einfuhr im eigenen Namen und in indirekter Vertretung für U beim deutschen Zoll an (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UStG i. V. m. Art. 201 Abs. 3 Satz 2 Zollkodex). U ist damit mittelbar Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Nur in Ausnahmefällen lässt die Zollbehörde zu, dass F die Einfuhr in direkter Vertretung für U anmeldet.

Lösung: U tätigt eine Versandungslieferung an A. Der Lieferort läge hierfür nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in der Schweiz. Da aber U die Maschine aus der Schweiz (Drittlandsgebiet) ins Inland versendet und F als Beauftragter des U Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, verlagert sich der Ort der Lieferung des U an A ins Inland (Fiktion). Die Lieferung des U an A ist steuerbar und steuerpflichtig. Hinsichtlich der für ihn entrichteten Einfuhrumsatzsteuer ist U nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt.

Wird die Einfuhrumsatzsteuer nicht vom bzw. für den Lieferer, sondern vom oder für den Abnehmer entrichtet, kommt es zu keiner Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG.

Beispiel

Der in Basel (Schweiz) ansässige Unternehmer U liefert eine Maschine an den Abnehmer A in Deutschland. Er übergibt sie zum Transport dem in Deutschland ansässigen Frachtführer F, der sie zu A nach Deutschland transportiert. F meldet die Einfuhr für A beim deutschen Zoll an. A wird demnach Schuldner der deutschen Einfuhrumsatzsteuer.

Lösung: U tätigt eine Versandungslieferung an A. Lieferort ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in der Schweiz. Eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG tritt nicht ein, da weder Lieferer U noch sein Erfüllungsgehilfe F Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer sind. Die Lieferung des U ist nicht steuerbar. A darf nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen. Bei dieser Gestaltung tritt U weder mit dem deutschen Zoll noch mit einem deutschen Finanzamt in Verbindung.

Weiterhin muss die Bestimmung im Zusammenhang mit der Möglichkeit der Befreiung von der Einfuhrumsatzsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG gesehen werden. Demnach ist die Einfuhr von Gegenständen, die von einem Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung von innergemeinschaftlichen Lieferungen verwendet werden, steuerbefreit. Aus § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG folgt, dass Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer i. S. v. § 3 Abs. 8 UStG auch derjenige ist, bei dem die Einfuhrumsatzsteuer wegen einer Steuerbefreiung nicht erhoben wird (vgl. BFH vom 21.03.2007, BStBl II 2008, 153).

Beispiel

Der in Norwegen ansässige Unternehmer U liefert unter Verwendung einer deutschen USt-IdNr. eine Maschine an den Abnehmer A in Frankreich. Er übergibt sie zum Transport dem in Deutschland ansässigen Frachtführer F, der sie über Deutschland ins Gemeinschaftsgebiet einführt und zu A nach Frankreich transportiert. F meldet die Einfuhr im eigenen Namen und in indirekter Vertretung für U beim deutschen Zoll an (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UStG i. V. m. Art. 201 Abs. 3 Satz 2 Zollkodex). U

ist mittelbar Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Nur in Ausnahmefällen lässt die Zollbehörde zu, dass F die Einfuhr in direkter Vertretung für U anmeldet. A hat die Maschine bei U unter Verwendung seiner französischen USt-IdNr. bestellt.

Lösung: Da U die Maschine aus Norwegen (Drittland) ins Inland versendet und F als Beauftragter des U Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, liegt der Ort für die Lieferung des U an A im Inland (§ 3 Abs. 8 UStG). U erbringt somit an A eine steuerbare innergemeinschaftliche Lieferung, die nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerfrei ist.

U verwendet also die Maschine im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Die Einfuhr ist daher nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG steuerfrei.

Wie das Beispiel zeigt, hat U über seinen mittelbaren Vertreter F auf diese Weise keine Einfuhrumsatzsteuer zu entrichten. Trotz der Befreiung bei der Einfuhrumsatzsteuer muss jedoch sein Beauftragter F für die Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG als (fiktiver) Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer angesehen werden, weil im Falle der Steuerpflicht die Einfuhrumsatzsteuer gegen F festgesetzt worden wäre. Er hat lediglich eine innergemeinschaftliche Lieferung in Deutschland zu erklären. Hierbei kann er sich in diesem Fall durch einen Fiskalvertreter vertreten lassen (§ 22a UStG), wenn er im Inland ausschließlich steuerfreie Umsätze ausführt und keine Vorsteuerbeträge abziehen kann.

Beispiele

- a) A in Nürnberg hat eine Maschine bei B in Frankfurt/Main bestellt. B bestellt die Maschine bei U in Norwegen zur Lieferkondition »verzollt und versteuert« mit dem Auftrag, die Maschine direkt zu A nach Nürnberg zu senden. U übergibt die Maschine zum Transport nach Nürnberg dem in Deutschland ansässigen Frachtführer F, der sie zu A transportiert. F meldet die Einfuhr im eigenen Namen und in indirekter Vertretung für U beim deutschen Zoll an (§ 21 Abs. 2 Satz 1 UStG i. V. m. Art. 19 i. V. m. 51 Abs. 1 und Art. 15 Abs. 1 UZK).

Lösung: Da U mit B und B mit A über die Maschine Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt U eine Lieferung an B und B eine Lieferung an A (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). Die Versendung erfolgt unmittelbar von U zu A durch den Lieferer U. Die Versandungslieferung wird somit der Lieferung des U an B zugerechnet. Der Ort der Lieferung des U liegt somit nach der Grundregel des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Norwegen. Da aber U die Maschine aus Norwegen (Drittlandsgebiet) ins Inland versendet und F als Beauftragter des U Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, verlagert sich der Ort für die Lieferung des U an B ins Inland. U erbringt somit an B eine steuerbare und steuerpflichtige Lieferung. Da U an B im Inland liefert, hat er bei der zollrechtlichen Abfertigung die Verfügungsmacht an der Maschine und darf die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG).

Der Ort der Lieferung des B liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 im Inland, da die Lieferung des B der Versandungslieferung des U folgt und die Beförderung im Inland endet. Die Lieferung des B ist ebenfalls steuerbar und steuerpflichtig. B hat aus der Lieferung des U den Vorsteuerabzug.

- b) A in Nürnberg hat eine Maschine bei B in Frankfurt/Main bestellt. B bestellt die Maschine bei U in Norwegen zur Lieferkondition »unverzollt und unversteuert« mit dem Auftrag, die Maschine direkt zu A nach Nürnberg zu senden. U übergibt die Maschine zum Transport nach Nürnberg dem in Deutschland ansässigen Frachtführer F, der sie zu A transportiert. F meldet die Einfuhr für B beim deutschen Zoll an. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist B.

Lösung: Da U mit B und B mit A über die Maschine Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt U eine Lieferung an B und B eine Lieferung an A. Die Versendung erfolgt unmittelbar von U zu A durch den Lieferer U (§ 3 Abs. 6 Satz 5 UStG). Die Beförderungslieferung wird somit der Lieferung des U an B zugerechnet. Der Ort der Lieferung des U liegt somit gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Norwegen. Eine Verlagerung des Lieferorts

nach § 3 Abs. 8 UStG tritt nicht ein; denn nicht der Versender U, sondern vielmehr der Leistungsempfänger B (Zwischenhändler) ist Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer. Insoweit hat B bei der zollrechtlichen Abfertigung die Verfügungsmacht noch nicht an A abgegeben und kann daher nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG die Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Der Ort der Lieferung des B liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG im Inland; die Lieferung des B folgt der Versandungslieferung des U und die Beförderung endet im Inland. Die Lieferung des B ist steuerbar und steuerpflichtig.

- c) A in Nürnberg hat eine Maschine bei B in Frankfurt/Main bestellt. B bestellt die Maschine bei U in Norwegen. B holt die Maschine direkt bei U in Norwegen ab und befördert sie direkt zu A in Nürnberg. B meldet die Einfuhr beim deutschen Zoll an. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist B. B weist nach, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert hat.

Lösung: Da U mit B und B mit A über die Maschine Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt U eine Lieferung an B und B eine Lieferung an A. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von U zu A durch B, der zugleich Abnehmer und Lieferer ist. Die Beförderungslieferung kann nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG nur einer Lieferung zugeordnet werden. Da B nachweist, dass er den Gegenstand als Lieferer befördert (§ 3 Abs. 6a Satz 7 UStG), liegt eine Beförderungslieferung von B an A vor. Der Lieferort ist nach der Grundregel des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Norwegen. Da aber B als Beförderer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, verlagert sich sein Lieferort ins Inland (§ 3 Abs. 8 UStG). Die Lieferung des B an A ist damit steuerbar und steuerpflichtig.

Die Lieferung des U an B erfolgt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Norwegen und ist nicht steuerbar. Da B Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist und im Zeitpunkt der zollrechtlichen Abfertigung die Verfügungsmacht an der Maschine hat, darf er sie nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG als Vorsteuer abziehen.

- d) A in Frankreich hat eine Maschine bei B in Frankreich bestellt. B bestellt die Maschine bei U in Norwegen. B holt die Maschine direkt bei U in Norwegen ab und befördert sie über Deutschland direkt zu A in Frankreich. B meldet die Einfuhr beim deutschen Zoll an. Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer, die ohne die Befreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG anfallen würde, ist B.

Lösung: Da U mit B und B mit A über die Maschine einen Kaufvertrag abgeschlossen hat und beide Umsatzgeschäfte erfüllt werden, erbringt U eine Lieferung an B und B eine Lieferung an A. Die Beförderung erfolgt unmittelbar von U zu A durch B, der zugleich Abnehmer und Lieferer ist. Die Beförderungslieferung kann nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG nur einer Lieferung zugeordnet werden. Da B die Einfuhrumsatzsteuer entrichtet hat, liegt eine Beförderungslieferung von B an A vor (§ 3 Abs. 6a Satz 7 UStG). Der Lieferort ist nach der Grundregel des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Norwegen. Da aber B als Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer ist, verlagert sich sein Lieferort ins Inland (§ 3 Abs. 8 UStG). Die Lieferung des B an A ist damit steuerbar, aber als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG steuerfrei. B verwendet also die Maschine im Anschluss an die Einfuhr unmittelbar zur Ausführung einer innergemeinschaftlichen Lieferung. Die Einfuhr ist daher nach § 5 Abs. 1 Nr. 3 UStG steuerfrei.

Die Lieferung des U an B erfolgt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG in Norwegen und ist nicht steuerbar.

3.5 Sonderregelung nach § 3c UStG

Bei Beförderungs- oder Versandungslieferungen durch den Lieferer von einem EU-Mitgliedstaat in einen anderen kann sich der Lieferort nach § 3c Abs. 1 UStG vom Ort des Beginns der Beförderung oder Versandung dorthin verlagern, wo die Beförderung oder Versandung endet. Dies kommt allerdings nur in den Fällen in Betracht, in denen der Erwerber nicht der Erwerbsbesteuerung nach § 1a bzw. § 1b UStG unterliegt, also bei Lieferungen an Nichtunternehmer oder, wie es der Gesetzgeber formuliert, an einen »in § 3a Abs. 5 Satz 1 bezeichneten Empfänger«, oder bei Lieferungen an oder eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person, die

weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf ihre Anwendung verzichtet. Nähere Einzelheiten hierzu vgl. 5.

4 Lieferort bei Lieferungen ohne Warenbewegung

Bei Lieferungen außerhalb des Regelungsbereichs des § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG richtet sich der Lieferort stets nach § 3 Abs. 7 UStG. Solche Lieferungen liegen insbesondere vor bei

- Lieferung durch bloße Einigung nach § 929 Satz 2 BGB beim Kauf auf Probe (vgl. BFH vom 06.12.2007, V R 24/05) oder nachdem der Lieferer dem Abnehmer den Gegenstand zuvor zur Ansicht übergeben hat,
- Lieferung durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB),
- Lieferung durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB),
- Lieferung durch Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapiers (Ladeschein, Lagerschein, Konnossement (§§ 444, 475c, 647 HGB),
- Lieferung von Grundstücken (§ 925 i. V. m. § 873 BGB),
- Lieferung durch Verbindung mit einem Grundstück (§ 946 BGB),
- Lieferung im Reihengeschäft ohne Zuordnung der Warenbewegung (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG).

Bei Lieferungen ohne Warenbewegung ist der Lieferort nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG grundsätzlich dort, wo sich der Gegenstand zum Zeitpunkt des Verschaffens der Verfügungsmacht befindet. Für die Lieferungen im Reihengeschäft ohne Zuordnung zur Warenbewegung gelten die Sonderregelungen des § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG.

Der Zeitpunkt des Verschaffens der Verfügungsmacht ist grundsätzlich der Zeitpunkt des Eigentumsübergangs. Geht allerdings das wirtschaftliche Eigentum zu einem anderen Zeitpunkt über als das zivilrechtliche, entscheidet der wirtschaftliche Eigentumsübergang.

So wird bei der Lieferung einer Schiffsladung die Verfügungsmacht bereits mit Übergabe des Konnossements (handelsrechtliches Traditionspapier) verschafft, auch wenn sich der Eigentümer das Eigentum bis zur vollständigen Zahlung des Kaufpreises vorbehält.

Umgekehrt wird ein Gebäude, das der Werkunternehmer auf dem Grundstück des Bestellers errichtet, nicht bereits mit dem Eigentumsübergang nach § 946 BGB, sondern mit der Übergabe und Abnahme des fertigen Werks geliefert (vgl. § 3 Abs. 4 Satz 2 UStG).

Bei Lieferungen im Reihengeschäft ist davon auszugehen, dass die Lieferungen innerhalb der Reihe zeitlich nacheinander erfolgen. Daran knüpft folgende Regelung an:

- Der Lieferort für alle der Lieferung mit Warenbewegung vorangehenden Lieferungen liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes **beginnt**.
- Der Lieferort für alle der Lieferung mit Warenbewegung nachfolgenden Lieferungen liegt nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG dort, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes **endet**. Der Zeitpunkt des Endes der Beförderung oder Versendung ist dann auch der Lieferzeitpunkt.

Gemeinschaftsrechtliche Grundlage für § 3 Abs. 7 **Satz 1** UStG ist Art. 31 MwStSystRL; die Regelungen des § 3 Abs. 7 Satz 2 UStG finden im Gemeinschaftsrecht **keine** Parallele.

5 Sonderregelung für den Lieferort nach § 3c UStG

5.1 Allgemeines

Wird bei einer Beförderungs- oder Versandungslieferung der Liefergegenstand durch den Lieferer von einem Mitgliedstaat (Ursprungsland) in einen anderen Mitgliedstaat (Bestimmungsland) befördert oder versendet, liegt der Lieferort nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG grundsätzlich im Ursprungsland.

Aus fiskalpolitischen Gründen, insbesondere zur Verwirklichung des Bestimmungslandprinzips verlagert sich der Lieferort abweichend von § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG nach § 3c UStG dorthin, wo die Beförderung oder Versendung endet und damit letztlich der Verbrauch stattfindet.

Im Rahmen der Umsetzung der zweiten Stufe des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpakets in nationales Recht zum 1. Juli 2021³ wurde § 3c UStG umbenannt in »Ort der Lieferung beim Fernverkauf« und neu strukturiert.⁴

Seiner unionsrechtlichen Grundlage in Art. 33 Buchst. a MwStSystRL folgend, regelt § 3c UStG drei Varianten des Fernverkaufs und normiert überdies eine Ausnahme für bestimmte Warengruppen. Es sind dies

- der innergemeinschaftliche Fernverkauf (§ 3c Abs. 1 Satz 1 UStG)
- der Fernverkauf mit aus dem Drittlandsgebiet über einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Gegenständen (§ 3c Abs. 2 Satz 1 UStG)
- der Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 € (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG) sowie
- die Vereinfachungsregel bzw. Ausnahmen vom Fernverkauf (§ 3c Abs. 5 Satz 1 UStG).

Alle Fälle erfordern einen Erwerberkreis nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG, d. h. entweder einen nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichneten Empfänger (Nichtunternehmer) oder einen in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannten »atypischen Unternehmer«, der weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschreitet noch auf seine Anwendung verzichtet. In die Regelung des § 3c UStG eingebunden ist die Fiktion des Reihengeschäfts beim Fernverkauf über eine elektronische Schnittstelle nach § 3 Abs. 3a UStG (vgl. u. a. § 3c Abs. 2 Satz 2 und § 3c Abs. 3 Sätze 2 und 3 UStG).

Der Systematik dieses Werks folgend, soll zunächst nur der Fernhandel nach § 3c UStG dargestellt werden. Die Einbindung der Lieferfiktion des § 3 Abs. 3a UStG folgt in Teil I, Kapitel 3.

5.2 Keine Erwerbsbesteuerung

Die Verlagerung des Lieferorts nach § 3c UStG erfasst nur die Lieferung an Endverbraucher und den diesen gleichgestellten atypischen Unternehmer (B2C). Lieferungen im B2B-Bereich dagegen richten sich nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a UStG. Auch insoweit wird das Bestimmungsland realisiert, allerdings durch die Verbindung der Steuerbefreiung der Warenliefe-

³ Art. 11 bis Art. 16 des Jahressteuergesetzes 2020 (JStG 2020) vom 21.12.2020, BGBl I, 3096 ff.

⁴ Zur Umsetzung der maßgebenden EU-Richtlinien vgl. Gesetzesbegründung zu Art. 10 Nr. 5 JStG-E 2020, 139 ff.

nung im Herkunfts- (§§ 4 Nr. 1 Buchst. b, 6a UStG) und ihrer Besteuerung durch den unternehmerischen Erwerber im Zielstaat der Ware.

Beispiele

- a) Unternehmer L in Deutschland liefert eine Ware an den Unternehmer A in Frankreich für dessen Unternehmen (Beförderung durch L von Deutschland nach Frankreich). A ist in Frankreich für Zwecke der Umsatzsteuer registriert und verwendet gegenüber L seine französische USt-IdNr. **Lösung:** Der Erwerb aus der Lieferung von L an A unterliegt bei A der französischen Erwerbsumsatzsteuer (§§ 1 Abs. 1 Nr. 5, 1a UStG analog). Die Verlagerung des Lieferorts gem. § 3c Abs. 1 UStG nach Frankreich tritt daher nicht ein. Die Lieferung des L ist gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Deutschland steuerbar, jedoch nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i. V. m. § 6a UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.
- b) Unternehmer L in Frankreich liefert eine Ware an den Unternehmer A in Deutschland für dessen Unternehmen (Beförderung durch L von Frankreich nach Deutschland). A ist in Deutschland für Zwecke der Umsatzsteuer registriert und verwendet gegenüber L seine deutsche USt-IdNr. **Lösung:** Der Erwerb aus der Lieferung von L an A unterliegt bei A der deutschen Erwerbsumsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a UStG). Die Verlagerung des Lieferorts gem. § 3c UStG nach Deutschland tritt daher nicht ein. Die Lieferung des L ist gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Frankreich steuerbar, jedoch nach dem französischen UStG als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

Die Erwerbsbesteuerung nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. § 1a UStG erfordert eine umsatzsteuerliche Registrierung des die Lieferung empfangenden Unternehmers (§ 6a Abs. 1 Nr. 4 UStG). Ihn treffen diverse umsatzsteuerliche Verpflichtungen, für deren Erfüllung er haftet. Eine solche Verantwortung kann einem Endverbraucher nicht aufgebürdet werden. Insoweit erfassen ihn die Regeln der Erwerbsbesteuerung grundsätzlich nicht. Eine Ausnahme stellt lediglich der Erwerb eines Neufahrzeugs dar (§ 1b Abs. 2 UStG). Für diesen Fall erklärt der Gesetzgeber die Regeln der unternehmerischen Erwerbsbesteuerung entsprechend anwendbar (§ 1b Abs. 1 UStG). Er fingiert die Unternehmereigenschaft der Privatperson und trägt damit dem typischerweise hohen Wert dieser Wirtschaftsgüter Rechnung. Das aus diesen Umsätzen resultierende Steueraufkommen fließt dem EU-Mitgliedstaat zu, in dem der Gebrauch des Pkws letztlich stattfindet (Bestimmungsland mittels vgl. § 1b UStG bzw. § 2a UStG).

Vorsicht ist geboten bei den sog. Exoten. Diese können unter bestimmten weiteren Voraussetzungen der Erwerbsbesteuerung unterfallen. Hierunter versteht man

- zum einen die sog. atypischen Unternehmer oder Schwellenunternehmer, die einen Liefergegenstand für ihren unternehmerischen Bereich erwerben,
- zum andern alle juristischen Personen, die einen Liefergegenstand für einen nicht unternehmerischen Bereich erwerben.

Atypische Unternehmer (Schwellenunternehmer) in diesem Sinne sind die in § 1a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a bis c UStG aufgeführten Unternehmer, also

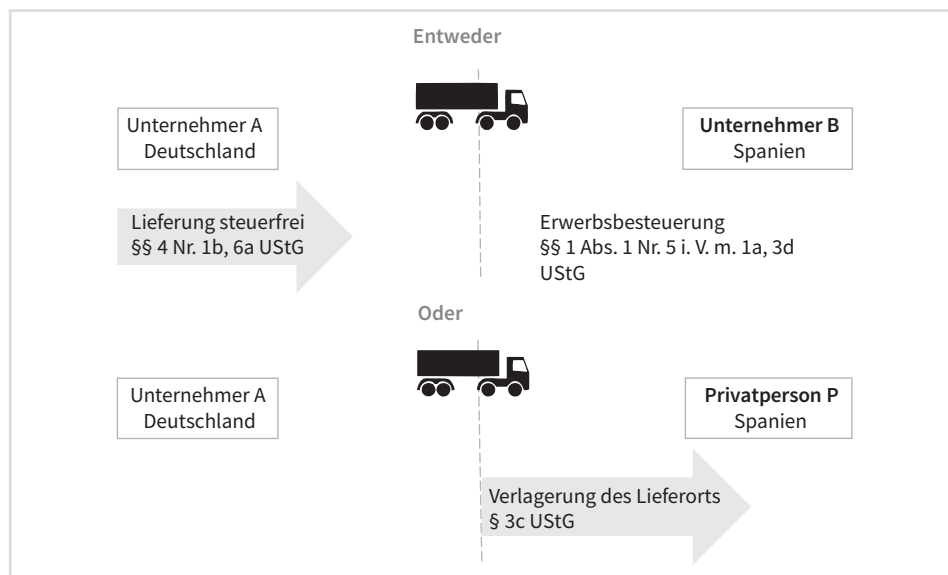
- Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ausführen, die zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs führen, wie z. B. Ärzte,
- Kleinunternehmer i. S. d. § 19 Abs. 1 UStG bzw. entsprechender Vorschriften in einem anderen Mitgliedstaat,
- Land- und Forstwirte i. S. d. § 24 UStG bzw. entsprechender Vorschriften in einem anderen Mitgliedstaat.

Die oben genannte Gruppe der sog. Exoten fällt in folgenden Fällen unter die Erwerbsbesteuerung:

- Sie erwerben Neufahrzeuge i. S. v. § 1b UStG (§ 1a Abs. 5 Satz 1 UStG).
- Sie erwerben verbrauchssteuerpflichtige Waren i. S. v. § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren).
- Sie überschreiten mit ihren Wareneinkäufen aus anderen Mitgliedstaaten (innergemeinschaftliche Erwerbe i. S. v. § 1a Abs. 1 UStG) die in ihrem Mitgliedstaat maßgebliche Erwerbsschwelle (in Deutschland 12 500 €, § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG; im Übrigen vgl. A 3c.1 Abs. 2 Satz 4 UStAE).
- Sie haben für das betreffende Kalenderjahr des Erwerbs auf die Anwendung der Erwerbsschwelle verzichtet (§ 1a Abs. 4 UStG).

Fallen die o. a. Exoten unter die Erwerbsbesteuerung, tritt für die Lieferung an sie ebenfalls **keine** Verlagerung des Lieferorts nach § 3c Abs. 1 UStG in das Bestimmungsland ein (§ 3c Abs. 1 Satz 3 UStG). Die Lieferung an sie ist im Ursprungsland gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG steuerbar, jedoch in der Regel als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei.

Folge: Finden die Regeln der Erwerbsbesteuerung Anwendung, schließen diese § 3c UStG aus. Die nachstehende Grafik mag dies verdeutlichen.



5.3 Fallvarianten des § 3c UStG

Wie oben dargestellt (vgl. 5.1), erfasst § 3c UStG drei Fallgruppen des Fernverkaufs und schließt ihn überdies für bestimmte Warengruppen aus.

5.3.1 Grundfall

Den **Grundfall** des innergemeinschaftlichen Fernverkaufs enthält **§ 3c Abs. 1 UStG**. Er setzt Art. 14 Abs. 4 Nr. 1 MwStSystRL um. Demnach verlagert sich der Ort der Lieferung grundsätzlich an den Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet. Die Regelung enthält in Satz 2 auch eine Legaldefinition. Ihr zufolge ist ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf

- die Lieferung eines Gegenstands,
- der durch den Lieferer oder für dessen Rechnung
- aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates oder aus dem übrigen Gemeinschaftsgebiet in die in § 1 Absatz 3 bezeichneten Gebiete
- an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person (sog. atypische Unternehmer) oder eine Person nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG (Nichtunternehmer)
- unter direkter oder indirekter Beteiligung befördert oder versandt wird.



Merke:

Die Abholung der Ware durch den Erwerber fällt nicht unter § 3c UStG!



Neu ist in diesem Zusammenhang der Begriff der **indirekten Beteiligung** des Lieferers. Für diesen enthält das UStG keine Definition. Insoweit hilft Art. 5a MwStVO⁵, der im nationalen Recht unmittelbar zur Anwendung kommt. Folgende Fälle sind dementsprechend als indirekte Beteiligung des Lieferers am Versand oder der Beförderung der Gegenstände anzusehen:

1. Die Versendung oder Beförderung der Gegenstände wird vom Lieferer als Unterauftrag an einen Dritten vergeben, der die Gegenstände an den Erwerber liefert;
2. die Versendung oder Beförderung der Gegenstände erfolgt durch einen Dritten, der Lieferer trägt jedoch entweder die gesamte oder die teilweise Verantwortung für die Lieferung der Gegenstände an den Erwerber;
3. der Lieferer stellt dem Erwerber die Transportkosten in Rechnung, zieht diese ein und leitet sie dann an einen Dritten weiter, der die Versendung oder Beförderung der Waren übernimmt;

5 Konkreter: Artikel 5a der Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 sowie der von Deutschland zugestimmten Nr. 2 der Leitlinie Nr. 876 des MwSt-Ausschusses.

4. der Lieferer bewirbt in jeglicher Weise gegenüber dem Erwerber die Zustelldienste eines Dritten, stellt den Kontakt zwischen dem Erwerber und einem Dritten her oder übermittelt einem Dritten auf andere Weise die Informationen, die dieser für die Zustellung der Gegenstände an den Erwerber benötigt.

In allen Fällen handelt es sich immer um einen dem Händler (Lieferer) zuzurechnenden Umsatz. Dies erklärt sich vor allem vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Steuersätze innerhalb der EU-Staaten. Diese sind bei Leistungen an den Erwerberkreis des § 3c UStG – mangels dessen Vorsteuerabzugsmöglichkeit – ein die Kosten beeinflussender Faktor.

Ein Beispiel für eine indirekte Beteiligung eines Lieferanten verdeutlicht das Urteil des EuGH vom 18.06.2020 – Rs. C-276/18 KrakVet Marek Batko:

Die Kl., das polnische Unternehmen KrakVet, verkaufte Tierprodukte online u. a. auch über eine ungarische Domain. Der Versand erfolgte direkt aus Polen zu den Privatkunden nach Ungarn. Es stand den Kunden frei, die gekauften Waren direkt im Lager von KrakVet in Polen abzuholen oder einen beliebigen Spediteur zu wählen. Überdies bot die Kl. den Kunden auf ihrer Webseite an, im eigenen Namen (ohne Beteiligung von KrakVet) mit einer bestimmten Spedition einen Beförderungsvertrag abzuschließen. Wählten die Kunden die empfohlene Spedition, räumte KrakVet einen Preisnachlass ein, sodass der Transport effektiv nur ca. 0,25 € kostete. Die polnische Steuerbehörde bestätigte KrakVet, dass die Umsatzsteuer auf der Grundlage von Art. 32 MwStSystRL in Polen geschuldet werde und setzte für die Lieferungen 8% polnische Umsatzsteuer fest. Aufgrund einer Betriebsprüfung gelangten jedoch die ungarischen Finanzbehörden zum Ergebnis, dass die in Art. 34 MwStSystRL vorgesehene Lieferschwelle überschritten sei und besteuerten die Lieferungen (zusätzlich) mit 27% ungarischer Umsatzsteuer.

Der EuGH verneinte zunächst einen Gestaltungsmissbrauch. Er billigte den Umstand, dass der Steuerpflichtige seine wirtschaftliche Tätigkeit so organisiere, dass er vom niedrigen Steuersatz eines Mitgliedstaates profitiere. Allerdings, so der EuGH, sei maßgebendes Entscheidungskriterium, wer den Transport zu verantworten habe. Dabei müsse eine umfassende Würdigung aller besonderen Umstände des Falles erfolgen. Nach dem der Entscheidung zugrunde liegenden Sachverhalt müsse der Kunde nur noch der zuvor durch KrakVet getroffenen Wahl des Versandverfahrens zustimmen. Zwar überantwortete der EuGH letztlich dem vorliegenden Gericht eine Prüfungsobliegenheit, dennoch machte er klar, dass nach den vorausgehenden Erörterungen voraussichtlich KrakVet die Transportverantwortung zuzurechnen sei. Insoweit führt dieses Ergebnis dann zur Verlagerung des Lieferorts über § 3c UStG nach Ungarn, sodass die Umsätze von KrakVet dem dortigen Steuersatz in Höhe von 27% zu unterwerfen sind.

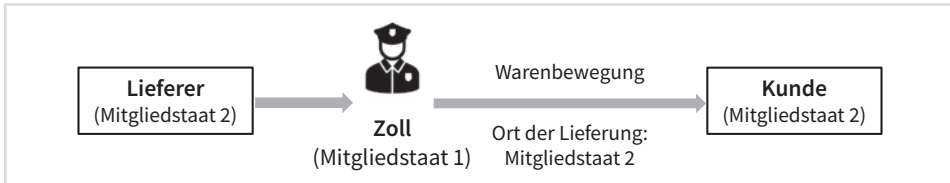
Der Anwendungsbereich des § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG beschränkt sich nicht nur auf den Direkthandel. Er kommt auch bei der fiktiven Lieferung des Schnittstellenbetreibers nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG zur Anwendung. Dies ist dann der Fall, wenn grenzüberschreitend zwischen Mitgliedstaaten an einen Abnehmer i. S. d. § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG geliefert wird.

5.3.2 Fernverkauf mit aus dem Drittlandsgebiet über einen anderen Mitgliedstaat eingeführten Gegenständen (§ 3c Abs. 2 Satz 1 UStG)

Die zweite Alternative des Fernverkaufs (§ 3c Abs. 2 Satz 1 UStG) erfasst die Lieferung

- eines Gegenstands, der **aus dem Drittlandsgebiet**
- in einen **anderen Mitgliedstaat** eingeführt wird
- als den, in dem die Beförderung oder Versendung des Gegenstands an den Erwerber endet.

Als Lieferort gilt auch hier der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet.



Die bis zum 30.06.2021 gültige Fassung des § 3c UStG beschränkte sich auf Lieferungen innerhalb des Gemeinschaftsgebiets. Bei einem Versand von Ware aus einem Drittland erfolgte eine Ortsverlagerung ins Inland nur dann, wenn der Lieferer Schuldner der Einfuhrumsatzsteuer war, also »verzollt und versteuert« lieferte (§ 3 Abs. 8 UStG). Insoweit kam es nicht immer zur Steuerbarkeit im Bestimmungsstaat der Ware. Mit der Neuregelung trug der Gesetzgeber auch insoweit dem Grundprinzip des Mehrwertsteuerrechts, nämlich die Besteuerung am Ort des Verbrauchs vorzunehmen, Rechnung.

Die Ortsverlagerung nach der Neuregelung des § 3c Abs. 2 UStG erfolgt jedoch **nur** dann, wenn der Gegenstand durch den Lieferer befördert oder versendet wird und aus dem Drittlandsgebiet in das Gemeinschaftsgebiet gelangt. D.h., der Gegenstand muss in einem Mitgliedstaat zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr eingeführt werden, um dann in einen anderen Mitgliedstaat, den Bestimmungsstaat der Ware, weitergeliefert zu werden (Transitverkehr).

Waren, die unmittelbar aus dem Drittland in den Bestimmungsmitgliedstaat geliefert und in diesem überdies zollrechtlich abgefertigt werden, erfasst diese Regelung daher **nicht**. Diese Fallvariante erfasst § 3c Abs. 3 Satz 1 UStG.

5.3.3 Fernverkauf aus dem Drittland bis 150 € (§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG)⁶

§ 3c Abs. 3 Satz 1 UStG beinhaltet die dritte Variante des Fernverkaufs. Insoweit handelt es sich um die Lieferung eines Gegenstands, der aus dem Drittlandsgebiet in den Mitgliedstaat, in dem die Beförderung oder Versendung der Gegenstände an den Erwerber endet, eingeführt wird. Der Lieferort verlagert sich fiktiv in diesen Mitgliedstaat, wenn die Steuer auf diesen Gegenstand gemäß dem besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18k UStG (sog. IOSS=Import-One-Stop-Shop) zu erklären ist.

⁶ Unionsrechtliche Grundlage: Art. 33 Buchst. c MwStSystRL.



Da das IOSS-Verfahren nur auf Sendungen mit einem Wert von nicht über 150 € anzuwenden ist, wird der Anwendungsbereich insoweit eingeschränkt.

Im Gegensatz zu § 3c Abs. 2 UStG ist für die Regelung des § 3c Abs. 3 UStG die zoll- und steuerrechtliche Abfertigung bei der Einfuhr in das Unionsgebiet in dem Mitgliedstaat vorzunehmen, in dem die Warenbewegung tatsächlich endet. Letztlich führen sowohl § 3c Abs. 2 als auch Abs. 3 UStG zum Ort der Lieferung im Staat des Endes der Warenlieferung und zur Teilnahme an dem IOSS-Verfahren.

5.3.4 Vereinfachungsregel des § 3c Abs. 4 i. V. m. § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG

Keine Ortsverlagerung nach § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG erfolgt, wenn

- der leistende Unternehmer sein Unternehmen von nur einem Mitgliedstaat aus betreibt **und**
- der Gesamtbetrag der Entgelte der in § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen an in § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG bezeichnete Empfänger mit Wohnsitz, gewöhnlichem Aufenthalt oder Sitz in anderen Mitgliedstaaten (Nichtunternehmer) **sowie** der innergemeinschaftlichen Fernverkäufe nach Absatz 1 Sätzen 2 und 3
- **insgesamt** 10 000 Euro im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten hat und im laufenden Kalenderjahr nicht überschreitet.

Insoweit bleibt es bei der Grundregel § 3 Abs. 6 UStG und damit bei der Besteuerung im Herkunftsland.

Allerdings kann der leistende Unternehmer – wie bei § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG – auf die Anwendung der Vereinfachungsregel verzichten (§ 3c Abs. 4 Satz 2 UStG). Diese Erklärung bindet ihn für zwei Jahre. Nimmt er diese Möglichkeit in Anspruch, kommt es sowohl für den innergemeinschaftlichen Fernverkauf als auch für die elektronischen Dienstleistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG trotz Unterschreitens des Grenzwerts zu einer Verlagerung des Liefer- bzw. Leistungsorts in den Mitgliedstaat des tatsächlichen Verbrauchs. Der Verzicht auf die Vereinfachungsregelung in § 3a Abs. 5 Satz 4 UStG bzw. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG kann nur für beide Regelungen gemeinsam ausgeübt werden. Dies ergibt sich zum einen aus ihrem korrespondierenden Wortlaut, zum anderen aufgrund der gemeinsamen unionsrechtlichen Grundlage.⁷

5.3.5 Ausschluss des Fernverkaufs für bestimmte Warengruppen

Eine Verlagerung des Lieferorts unterbleibt generell für

⁷ Richtlinie (EU) 2017/2455 v. 05.12.2017, Erwägungsgrund (3).

- die Lieferung neuer Fahrzeuge⁸,
- die Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird⁹
- und für die Lieferung eines Gegenstands, auf den die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder 2 UStG angewendet wird.

Darüber hinaus erfolgt keine Verlagerung des Lieferorts bei der Lieferung verbrauchssteuerpflichtiger Waren an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person (atypischer Unternehmer). Die Besteuerung erfolgt in diesen Fällen aufgrund § 1a Abs. 5 i. V. m. § 1a Abs. 3 UStG im Rahmen der Erwerbsbesteuerung nach § 1 Abs. 5 i. V. m. § 1a Abs. 1 UStG statt.

5.3.6 Prüfungsschema für die Bestimmung des Lieferorts nach § 3c UStG:

Der Lieferort verlagert sich nach § 3c UStG in das Bestimmungsland bei Vorliegen folgender Voraussetzungen:

1. Beginn und Ende des Warenwegs in zwei verschiedenen Mitgliedstaaten der EU (innergemeinschaftliche Lieferung § 3c Abs. 1 UStG) oder Einfuhr in Mitgliedstaat 1 und Ende der Warenbewegung im Mitgliedstaat 2 (§ 3c Abs. 2 UStG) oder direkte Einfuhr im Mitgliedstaat des Endes der Warenbewegung und Warenwert bis 150 € (§ 3c Abs. 3 UStG);
2. Beförderung oder Versendung durch den Lieferer, **kein Abholfall durch den Abnehmer (!)**;
3. **keine Erwerbsbesteuerung durch den Käufer im Bestimmungsland;**
4. Überschreiten der für den Gesamtbetrag der Entgelte nach § 3c UStG und nach § 3a Abs. 5 UStG einheitlichen Liefer- bzw. Leistungsschwelle in Höhe von 10 000 € (§ 3c Abs. 4 Satz 1 UStG)
 - durch den Lieferer im Vorjahr bzw. im laufenden Jahr oder
 - durch Ausüben der Option nach § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG durch den Lieferer und der dadurch bedingten Anwendung des § 3c UStG auch ohne Überschreiten der betreffenden Lieferschwellen, oder
 - Lieferung verbrauchspflichtiger Waren i. S. v. § 1a Abs. 5 UStG an Endverbraucher (**nicht** an eine in § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG genannte Person!). = **Lieferort Bestimmungsland (= Ende des Warenwegs)**

Die Verlagerung des Lieferorts nach § 3c UStG setzt voraus, dass keine Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland erfolgt. Dies ist z. B. der Fall

- bei Lieferungen an Privatpersonen,
- bei Lieferungen an natürliche Personen, die zwar Unternehmer sind, jedoch die Gegenstände nicht für ihr Unternehmen erwerben,
- bei Lieferungen an bestimmte Unternehmer, die das Gesetz in die Nähe von Privatpersonen rückt, sog. atypische Unternehmer oder Exoten (vgl. § 1a Abs. 3 UStG und § 3c Abs. 2 Nr. 2 UStG), und die weder die Erwerbsschwelle überschritten haben (§ 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG) noch zur Erwerbsbesteuerung optieren (§ 1a Abs. 4 UStG) und die keine verbrauchssteuerpflichtigen Waren beziehen (§ 1a Abs. 5 UStG bzw. § 3c Abs. 5 Satz 2 UStG).

⁸ Vgl. insoweit §§ 2a bzw. 1b UStG.

⁹ I. d. R. Montagelieferung i. S. d. § 3 Abs. 4 UStG mit Lieferort des § 3 Abs. 7, Satz 1 UStG.



Hinweis: Alle drei Fallvarianten des § 3c UStG können in eine fingierte Lieferkette nach § 3 Abs. 3a UStG eingebunden sein. Dies verdeutlichen nicht zuletzt die ausdrücklichen Hinweise in § 3c Abs. 2 Satz 2 und Abs. 3 Satz 2 UStG.

5.4 Einzelheiten zur Geringfügigkeitsschwelle nach § 3c Abs. 4 UStG

Die Verlagerung des Lieferorts nach § 3c UStG geht für den betroffenen Unternehmer mit erheblichem Verwaltungsaufwand einher. Mit den besonderen Besteuerungsverfahren nach §§ 18j und 18k UStG werden Verfahrenserleichterungen geschaffen. Allerdings entbinden auch diese Regelungen nicht von den zusätzlichen, über den nationalen Rechtskreis hinausgehenden Sorgfaltspflichten. Dies beginnt mit der Anwendung des richtigen Steuersatzes für die Ware im Zielstaat und setzt sich in Melde- und Verfahrenspflichten gegenüber der nationalen Steuerbehörde fort. Insoweit trägt § 3c UStG vor allem den Interessen kleiner Unternehmen Rechnung, indem die Regelung im Gleichklang mit § 3a Abs. 5 UStG eine Liefer- bzw. Leistungsschwelle in Höhe von EU-weit 10 000 € definiert. Überschreitet der mittels der Lieferungen i. S. v. § 3c UStG sowie der nach § 3a Abs. 5 UStG erzielte Jahresumsatz diese Schwelle nicht, verbleibt es bei der Besteuerung der Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen im Herkunftsland (ausgenommen die Lieferungen verbrauchsteuerpflichtiger Waren, vgl. § 3c Abs. 5 Satz 2 UStG).

Ein praktisches Problem für die betroffenen Unternehmer liegt darin, dass sie nicht immer voraussehen, ob sie im betreffenden Jahr die Lieferschwelle überschreiten werden. Dem trägt § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG dadurch Rechnung, dass er grundsätzlich auf den Vorjahresumsatz abstellt. Lag der Vorjahresumsatz über der Liefer- bzw. Leistungsschwelle, findet § 3c UStG Anwendung.

Fehlt ein entsprechender Vorjahresumsatz, findet § 3c UStG nur dann Anwendung, wenn der Unternehmer **im laufenden Jahr** die Liefer- bzw. Leistungsschwelle überschreitet. In diesem Fall tritt die Ortsverlagerung nach § 3c UStG bzw. § 3a Abs. 5 UStG mit der Lieferung bzw. sonstigen Leistung ein, mit welcher die Liefer- bzw. Leistungsschwelle überschritten wird, sowie für alle nachfolgenden Lieferungen bzw. Leistungen i. S. d. § 3a Abs. 5 UStG des betreffenden Jahres und des Folgejahres (vgl. für die bisherige Regelung des § 3c UStG, A 3c.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE).

Beispiel

Das Versandhandelsunternehmen V in Nürnberg erzielte im Kalenderjahr 01 Versandhandelsumsätze in verschiedenen EU-Mitgliedstaaten i. S. v. § 3c UStG i. H. v. insgesamt 9 500 € und im Kalenderjahr 02 i. H. v. 11 500 €. Bis 10.12.02 betrugen die Umsätze 9 980 €. Am Vormittag des 11.12.02 bewirkte V einen Umsatz i. H. v. 150 € und am Nachmittag einen weiteren Umsatz i. H. v. 400 € in Rumänien.

Lösung: Die Liefer- bzw. Leistungsschwelle beträgt EU-weit 10 000 €. Sie wurde am Nachmittag des 11.12.02 überschritten. Für die Lieferung am Nachmittag sowie für alle nachfolgenden Lieferungen verlagert sich der Lieferort ins Bestimmungsland der Ware. Diese Lieferungen sind in Deutschland nicht steuerbar. V muss kann am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teilnehmen.

Bleibt der Unternehmer unter der Liefer- bzw. Leistungsschwelle, liegt sein Lieferort gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG grundsätzlich im Ursprungsland. Er kann jedoch gem. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG auf die Anwendung der Liefer- und Leistungsschwelle verzichten und damit zu den Regelungen nach § 3c bzw. § 3a Abs. 5 UStG optieren. Die Option bindet ihn für mindestens zwei Kalenderjahre (§ 3c Abs. 4 Satz 3 UStG).

Unabhängig von der Lieferschwelle tritt die Verlagerung des Lieferorts nach § 3c UStG gem. § 3c Abs. 5 Satz 2 UStG stets ein, wenn es sich bei dem Liefergegenstand um verbrauchssteuerpflichtige Waren i. S. d. § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG handelt (Mineralöle, Alkohol und alkoholische Getränke sowie Tabakwaren). Die Umsätze mit verbrauchssteuerpflichtigen Waren bleiben im Übrigen unberücksichtigt bei der Prüfung, ob die Lieferschwelle überschritten wird (A 3c.1 Abs. 3 Satz 3 UStAE).

5.5 Beispiele zu § 3c UStG

Beispiele

- a) Unternehmer U in Stuttgart liefert an den Unternehmer A in Paris eine Ware für dessen Unternehmen. Er beauftragt den Frachtführer F mit dem Transport der Ware von Stuttgart nach Paris.
Lösung: U erbringt an A eine Versandungslieferung. A unterliegt mit seinem Erwerb der französischen Erwerbssteuer. Die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 Satz 2 UStG für die Anwendung des § 3c Abs. 1 UStG ist damit nicht erfüllt. Die Lieferung des U an A ist nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i. V. m. § 6a UStG steuerfrei.
- b) Unternehmer U in Stuttgart liefert im Jahr 02 an den Privatmann P in Paris eine Ware. Er sendet die Ware mit der Post zu P. U hat im Jahr 01 für 400 000 € Versandungslieferungen i. S. v. § 3c UStG in EU-Mitgliedstaaten getätigt.
Lösung: U erbringt an P eine Versandungslieferung von Deutschland nach Frankreich. P unterliegt als Privatmann nicht der französischen Erwerbssteuer. U überschreitet die EU-weite Liefer- und Leistungsschwelle i. H. v. 10 000 €. Somit sind die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 und 4 UStG erfüllt. Der Lieferort für U liegt im Bestimmungsland Frankreich. U kann am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teilnehmen.
- c) Unternehmer U in Stuttgart liefert im Jahr 02 an den Unternehmer A in Paris eine Ware für dessen privaten Bedarf. A verwendet wegen des privaten Bezugs auch keine USt-IdNr. U versendet die Ware mit der Post zu A. U hat im Jahr 01 für 400 000 € Versandungslieferungen i. S. v. § 3c UStG innerhalb der EU getätigt.
Lösung: U erbringt an A eine Versandungslieferung von Deutschland nach Frankreich. A bezieht die Ware nicht für sein Unternehmen und unterliegt damit nicht der französischen Erwerbsumsatzsteuer. Da A keine USt-IdNr. verwendet, kann U davon ausgehen, dass A die Ware nicht für ein Unternehmen bezieht (§ 6a Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 UStG). U überschreitet die EU-weite Liefer- und Leistungsschwelle von 10 000 €. Somit sind die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 und 4 UStG erfüllt. Der Lieferort für U liegt gem. § 3c Abs. 1 UStG im Bestimmungsland Frankreich. Die Lieferung ist in Deutschland nicht steuerbar. U kann am besonderen Besteuerungsverfahren nach § 18j UStG teilnehmen.
- d) Unternehmer U in Stuttgart betreibt Versandhandel mit Schmuck. Im Kalenderjahr 01 hat U Versandhandelslieferungen i. S. d. § 3c UStG nach Frankreich zum Gesamtpreis von 2 000 € getätigt. Bis zum 30.10.02 hat U Versandhandelslieferungen i. S. d. § 3c UStG innerhalb anderer EU-Mitgliedstaaten zum Gesamtpreis von 4 100 € getätigt. Am 03.11.02 liefert U eine Perlenkette zum Preis von 6 000 € und am 07.11.03 ein Paar Ohrclips zum Preis von 1 000 € nach Lettland (jeweils Versandhandelslieferungen i. S. d. § 3c UStG).

Lösung: Im Kalenderjahr 01 hat U die Liefer- und Leistungsschwelle (§ 3c Abs. 4 UStG) nicht überschritten. Da es sich dabei um einen Nettobetrag handelt und die Umsätze des U ins Gemeinschaftsgebiet unterschiedlichen Steuersätzen unterliegen, ist die Lieferschwelle überschritten, wenn die Bruttoentgelte den Betrag von 10 000 € übersteigen. Damit überschreitet U die Lieferschwelle mit der Lieferung der Perlenkette am 03.11.02. Bereits für diese Lieferung verlagert sich der Lieferort nach Lettland. Die Lieferung ist dort steuerbar und steuerpflichtig. Auch für die Lieferung der Ohrclips sowie alle weiteren Versandhandelslieferungen i. S. d. § 3c UStG verlagert sich der Lieferort ins Bestimmungsland.

- e) Unternehmer U in Stuttgart liefert an den Privatmann P in Paris einen neuen Pkw. Er lässt einen seiner Angestellten den Pkw zu P nach Paris fahren.

Lösung: U erbringt an P eine Beförderungslieferung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG von Deutschland nach Frankreich. Der Ort der Lieferung liegt nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Stuttgart. Eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3c Abs. 1 UStG scheidet gem. § 3c Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG aus, da es sich um die Lieferung eines Neufahrzeugs handelt. Die Lieferung des U an P ist als innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i. V. mit § 6a UStG. Der Erwerb des Pkw unterliegt der französischen Erwerbsumsatzsteuer, die von P zu entrichten ist.

- f) Unternehmer U in Kehl liefert an die Stadt Straßburg (S) Schulmöbel für den hoheitlichen Bereich zum Preis von 25 000 €. Er befördert die Schulmöbel mit seinem Lieferwagen nach Straßburg.

Lösung: U erbringt an S Beförderungslieferungen. S gehört zu den in § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG genannten Personen (Exoten). S überschreitet die französische Erwerbsschwelle von 10 000 € und unterliegt somit der französischen Erwerbssteuer. Die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG für die Anwendung des § 3c Abs. 1 UStG ist damit nicht erfüllt. Die Lieferung des U an S ist daher nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Kehl bewirkt. Die Lieferung ist damit nach dem deutschen UStG steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG i. V. m. § 6a UStG steuerfrei.

- g) Unternehmer U in Kehl liefert im Kalenderjahr 02 an die Stadt Straßburg (S) Schulmöbel für den hoheitlichen Bereich zum Preis von 9 000 €. Er befördert die Schulmöbel mit seinem Lieferwagen direkt nach Straßburg. Die Stadt Straßburg hat im Kalenderjahr 01 keinerlei innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt und tätig außer dem Bezug der Schulmöbel auch im Jahr 02 keinen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb. U hat im Jahr 01 für 300 000 € Versandungslieferungen i. S. v. § 3c UStG ins Gemeinschaftsgebiet getätigt.

Lösung: U erbringt an S Beförderungslieferungen. S gehört zu den in § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG genannten Personen (Exoten) und überschreitet nicht die französische Erwerbsschwelle (10 000 €). S unterliegt also nicht der französischen Erwerbsumsatzsteuer. Die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG für die Anwendung des § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG ist damit erfüllt. U überschreitet auch die Liefer- und Leistungsschwelle gem. § 3c Abs. 4 UStG. Somit liegt der Lieferort gem. § 3c Abs. 1 UStG in Frankreich. U tätigt eine nach französischem Umsatzsteuerrecht steuerbare und steuerpflichtige Lieferung.

- h) Unternehmer U in Kehl liefert im Kalenderjahr 02 an die Stadt Straßburg (S) Schulmöbel für den hoheitlichen Bereich zum Preis von 5 000 €. Er befördert die Schulmöbel mit seinem Lieferwagen direkt nach Straßburg. Die Stadt Straßburg hat im Kalenderjahr 01 keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt und tätig außer dem Bezug der Schulmöbel auch im Jahr 02 keinen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb. U hat im Jahr 01 für 1 500 € Versandungslieferungen i. S. v. § 3c UStG ins Gemeinschaftsgebiet erbracht. Auch im Kalenderjahr 02 hat U die Liefer- und Leistungsschwelle innerhalb der EU nicht überschritten.

U und S möchten die Umsatzsteuerbelastung aus diesem Geschäft möglichst niedrig halten.

Lösung: U erbringt an S Beförderungslieferungen. S gehört zu den in § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG genannten Personen (Exoten) und überschreitet nicht die französische Erwerbsschwelle. Somit unterliegt S nicht der französischen Erwerbsumsatzsteuer. Die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1, S. 3 UStG für die Anwendung des § 3c Abs. 1 UStG ist damit erfüllt. U überschreitet jedoch nicht die Liefer- bzw. Leistungsschwelle des § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG und verzichtet auch nicht auf die Anwendung dieser Schwelle. Somit greift § 3c Abs. 1 UStG nicht ein. Die Lieferungen des U an S sind nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

- i) Unternehmer U in Straßburg liefert im Kalenderjahr 02 an die Stadt Kehl (K) Schulmöbel für den hoheitlichen Bereich zum Preis von 5 000 €. Er befördert die Schulmöbel mit seinem Lieferwagen direkt nach Kehl. Die Stadt Kehl hat im Kalenderjahr 01 keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt und tätigt außer dem Bezug der Schulmöbel auch im Jahr 02 keinen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb. U hat im Jahr 01 für 1 500 € Waren nach Deutschland i. S. v. § 3c UStG versandt. Auch im Kalenderjahr 02 hat U die Lieferschwelle nach Deutschland noch nicht überschritten.

U und K möchten die Umsatzsteuerbelastung aus diesem Geschäft möglichst niedrig halten.

Lösung: U erbringt an K Beförderungslieferungen. K gehört zu den in § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG genannten Personen (Exoten) und überschreitet nicht die deutsche Erwerbsschwelle gem. § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG von 12 500 €. K unterliegt damit grundsätzlich nicht der deutschen Erwerbsumsatzsteuer. Die Voraussetzung für die Anwendung des § 3c Abs. 1 Satz 1 UStG ist damit erfüllt. U überschreitet jedoch nicht die Liefer- und Leistungsschwelle gem. § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG von 10.000 €. Danach würde § 3c Abs. 1 UStG an und für sich nicht eingreifen, mit der Folge, dass die Lieferung in Frankreich zum höheren Steuersatz (20% statt 19%) zu versteuern wäre.

U und K haben nun zwei Möglichkeiten, die Versteuerung in Deutschland zum niedrigeren Steuersatz von 19% zu erreichen:

1. Möglichkeit: U verzichtet gem. § 3c Abs. 4 Satz 2 UStG auf die Anwendung der Lieferschwelle. Dadurch greift § 3c Abs. 1 UStG. Die Lieferung ist dann in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig. Der Verzicht bindet U mindestens für die Jahre 02 und 03. Das ist aber nicht unbedingt ein Nachteil, da die Interessenlage bei anderen Lieferungen nach Deutschland dieselbe ist.

2. Möglichkeit: K verzichtet gem. § 1a Abs. 4 UStG auf die Anwendung der Erwerbsschwelle. K unterliegt damit der deutschen Erwerbsumsatzsteuer. Als Folge ist die nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG in Frankreich bewirkte Lieferung als innergemeinschaftliche Lieferung in Frankreich steuerfrei. Der Verzicht bindet K nach § 1a Abs. 4 Satz 2 UStG mindestens für die Jahre 02 und 03.

- j) Winzer W im Elsass (Frankreich) liefert im Kalenderjahr 02 an den Privatmann P in Freiburg 200 Flaschen Wein, die er mit seinem eigenen Lieferwagen zu P transportiert. W hat im Kalenderjahr 01 aus Lieferungen ins Gemeinschaftsgebiet einen Umsatz von 3 000 € i. S. v. § 3c UStG erzielt und erzielt im Kalenderjahr 02 in Deutschland einen Umsatz von 6 000 €.

Lösung: W erbringt an P Beförderungslieferungen. Da P Privatmann ist, unterliegt er nicht der deutschen Erwerbsumsatzsteuer. Die Voraussetzung nach § 3c Abs. 1 Satz 3 UStG ist damit erfüllt. Die Lieferschwelle nach § 3c Abs. 4 Satz 1 UStG wird von W zwar nicht überschritten, jedoch gilt § 3c Abs. 1 gem. § 3c Abs. 5 Sätze 1 und 2 UStG nicht für die Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren an atypische Unternehmer. Wein stellt eine verbrauchsteuerpflichtige Ware dar (§ 1a Abs. 5 Satz 2 UStG). P ist kein atypischer Unternehmer i. S. d. § 3c Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 1 Satz 3 UStG. Somit greift § 3c Abs. 1 UStG ein und der Lieferort liegt in Deutschland. Die Lieferung des W ist in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig.

- k) Winzer W im Elsass (Frankreich) liefert im Kalenderjahr 02 an den Sportverein S, einen eingetragenen Verein in Freiburg, 200 Flaschen Wein, die er mit seinem eigenen Lieferwagen zu S transportiert. S hat im Kalenderjahr 01 keinen innergemeinschaftlichen Erwerb getätigt und tätigt außer dem Bezug des Weins auch im Jahr 02 keinen weiteren innergemeinschaftlichen Erwerb. W hat im Kalenderjahr 01 aus Lieferungen nach Deutschland einen Umsatz von 3 000 € i. S. v. § 3c UStG erzielt. Im Kalenderjahr 02 hat W bereits für 11 000 € Wein nach Deutschland geliefert.

Lösung: W erbringt an S Beförderungslieferungen. Der Erwerb bei S unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG i. V. m. § 1a UStG der Erwerbsumsatzsteuer. Dass S die Erwerbsschwelle gem. § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG von 12 500 € nicht überschreitet, spielt beim Erwerb verbrauchsteuerpflichtiger Waren (alkoholische Getränke gem. § 1a Abs. 5 Satz 2 UStG) keine Rolle. Infolgedessen ergibt sich gem. § 3c Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 2 UStG keine Verlagerung des Lieferorts. Die Lieferung ist in Frankreich steuerbar, jedoch als innergemeinschaftliche Lieferung nach den § 4 Nr. 1 Buchst. b i. V. m. § 6a UStG entsprechenden französischen Vorschriften steuerfrei.

6 Steuerbarkeit von sonstigen Leistungen

6.1 Allgemeines

Bislang galten die Erörterungen einer Anzahl typischer Fälle steuerbarer **Liefertatbestände**. Im Folgenden gilt es, den Begriff der **sonstigen Leistung** und die mit ihm einhergehenden Ortsbestimmungen des § 3a und 3b UStG zu erläutern.

6.2 Begriff der sonstigen Leistung

Nach der Legaldefinition des § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG sind sonstige Leistungen **Leistungen, die keine Lieferungen sind**. Dies entspricht der gemeinschaftsrechtlichen Regelung in Art. 24 Abs. 1 MwStSystRL. Konkrete Beispiele dafür bieten zum einen § 3 Abs. 9 Satz 2 und § 3a UStG. Letzterer erwähnt allerdings nur einige (besonders wichtige) Fälle der sonstigen Leistung. Für die Einordnung von Leistungen als sonstige Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 UStG, die nicht in § 3a UStG erwähnt werden, gilt es, vom Oberbegriff der Leistung auszugehen. Auf das Wesentliche reduziert bedeutet dies:

Leistung = Erfüllung einer Verpflichtung

Immer wenn die Erfüllung einer Verpflichtung kein Verschaffen der Verfügungsmacht an einem Gegenstand darstellt, liegt eine sonstige Leistung vor. Maßgebend ist insoweit die Gesamtwürdigung aller Umstände, unter denen der Umsatz erbracht wird und in deren Rahmen das charakterisierende Element der Leistung zu ermitteln ist (EuGH vom 19.07.2012, Rs. C-44/11, Deutsche Bank). Bei der zugrunde liegenden Verpflichtung braucht es sich nicht um eine rechtsgültige zu handeln; es genügt vielmehr, wenn beide Beteiligten, Leistender und Leistungsempfänger, davon ausgehen, dass eine Verpflichtung besteht, sei sie auch nur moralischer Art.

6.3 Ort der sonstigen Leistung

6.3.1 Allgemeines

Der Ort der sonstigen Leistungen hat mit dem Jahressteuergesetz 2009 zum 01.01.2010 in den §§ 3a und 3b UStG eine umfassende Neuregelung erfahren. Grund dafür war die Umsetzung des sog. Mehrwertsteuerpakets der EU, insbesondere der darin enthaltenen Richtlinie 2008/8/EG vom 12.02.2008 zur Neuregelung des Orts der Dienstleistungen.

Entsprechend der Zielsetzung der Richtlinie sollen das Bestimmungslandprinzip durchgesetzt und alle Dienstleistungen am Ort des tatsächlichen Verbrauchs besteuert werden. Im Zusammenhang damit wurde die Möglichkeit der Ortsverlagerung durch Verwendung einer USt-IdNr. beseitigt. Der Leistungsort wird vielmehr an den Sitz des leistungsempfangenden Unternehmers verlagert.

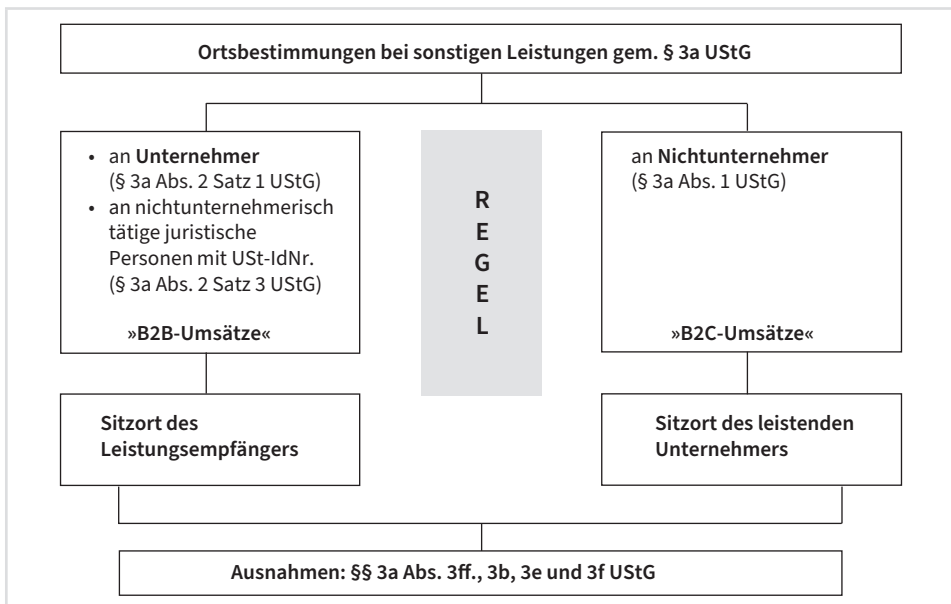
Parallel dazu wurde auch Art. 169 MwStSystRL geändert und die Besteuerung beim Leistungsempfänger durch die Ausdehnung des Reverse-Charge-Verfahrens auf die Fälle des Empfängerorts im Gemeinschaftsgebiet sichergestellt. Folgerichtig hat der Gesetzgeber

auch § 13b UStG neu gefasst. Er sieht jetzt in § 13b Abs. 1 i. V. m. Abs. 5 Satz 1 UStG den Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger für die Leistungen von einem im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer vor, die nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerpflichtig erbracht wurden.

Weitere Änderungen sowohl in Bezug auf § 3a UStG als auch auf § 13b UStG erfolgten mit dem Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUmsG vom 26.06.2013, BGBl I 2013, 1809).

6.3.2 Grundsätze

Wesentlich für die Neuregelung ist die grundsätzliche Unterscheidung nach dem Leistungsempfänger:



Bei Leistungen an

- Leistungsempfänger, die nicht Unternehmer sind,
- Unternehmer, wenn die Leistung nicht für ihr Unternehmen bezogen wird, oder
- nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen keine USt-IdNr. erteilt wurde, bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach **§ 3a Abs. 1 UStG** (Business-to-Consumer-/B2C-Umsätze). Insoweit verbleibt es bei der Besteuerung am Ort des leistenden Unternehmers (Ursprungslandprinzip).

Allerdings ist dies nur dann der Fall, wenn keiner der Tatbestände des § 3a Abs. 3 bis 8 UStG, des § 3b UStG oder des § 3e UStG vorliegt.

Bei Leistungen an

- einen Unternehmer für dessen Unternehmen oder
- an eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-IdNr.