

Skript

Umsatzsteuer - Vorkurs

Skript mit Übungen

Teil 1 - 5

*Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022 Vollzeit
Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2023 berufsbegleitend*

Umsatzsteuer - Gesamtüberblick

Das vorliegende Konzept gliedert sich in insgesamt 14 Teile, die jeweils einen Umfang haben, der in 4 Präsenzunterrichtsstunden bearbeitet werden kann. Die Reihenfolge der behandelten Themen steigert sich dabei im Schwierigkeitsgrad beginnend bei den Grundlagen, so dass eine kontinuierlich verlaufende, tiefere Auseinandersetzung mit den relevanten Inhalten erfolgt.

Grundlagen			
Teil 1 Grundbegriffe Prüfungsschema 4 Unterrichtsstunden	Teil 2 Lieferungen 4 Unterrichtsstunden	Teil 3 Sonstige Leistungen 4 Unterrichtsstunden	Teil 4 Unentgeltliche Wertabgaben 4 Unterrichtsstunden
Vertiefung		Vertiefung	
Teil 5 Werklieferungen / Werkleistungen 4 Unterrichtsstunden	Teil 6 Leistungsempfänger als Steuerschuldner 4 Unterrichtsstunden	Teil 7 Umsätze außerhalb des EU 4 Unterrichtsstunden	Teil 8 Bemessungsgrundlage, Steuersatz, Steuerentstehung 4 Unterrichtsstunden
Vertiefung – Binnenmarkt			Vertiefung
Teil 9 a) Innergemein. Erwerb 4 Unterrichtsstunden	Teil 9 b) Innergemein. Lieferung 4 Unterrichtsstunden	Teil 9 c) Dreiecksgeschäfte 4 Unterrichtsstunden	Teil 10 Kleinunternehmer / Differenzbesteuerung 4 Unterrichtsstunden
Vertiefung		Vertiefung	Vertiefung
Teil 11 Vorsteuerabzug 4 Unterrichtsstunden	Teil 12 Vorsteuerberichtigung 4 Unterrichtsstunden	Teil 13 Steuerbefreiungen 4 Unterrichtsstunden	Teil 14 Klausurtechnik / Sonstiges 4 Unterrichtsstunden

Inhaltsverzeichnis

1	Allgemeine Einführung.....	1
1.1	Das Wesen der Umsatzsteuer.....	1
1.2	Steuerhoheit und Verwaltung.....	1
1.3	Verfahren der Umsatzbesteuerung.....	1
1.4	System der Umsatzsteuer.....	2
1.5	Schema zur Prüfung umsatzsteuerlicher Vorgänge.....	2
1.6	Rechtsgrundlagen.....	3
1.7	Steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.....	3
1.7.1	Lieferung oder Sonstige Leistung.....	3
1.7.2	Unternehmer.....	4
1.7.3	Inland.....	7
1.7.4	Gegen Entgelt.....	7
1.7.5	Im Rahmen des Unternehmens Unternehmen.....	11
1.8	Lösungen zu den Arbeitsfällen des 1. Teils.....	13
2	Lieferungen.....	18
2.1	Lieferung.....	18
2.1.1	Begriff der Lieferung.....	18
2.1.2	Arbeitsfälle zum Thema: Verschaffung der Verfügungsmacht.....	20
2.2	Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 5a, Abs. 6 - 8 UStG).....	20
2.2.1	Allgemeines.....	20
2.2.2	Zeitpunkt der Lieferung.....	21
2.2.3	Ort der Lieferung.....	21
2.2.4	Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Lieferung.....	22
2.3	Reihengeschäfte (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG).....	23
2.3.1	Zuordnung von Beförderungen oder Versendungen im Reihengeschäft.....	24
2.3.2	Ort und Zeit der unbewegten Lieferungen im Reihengeschäft.....	24
2.3.3	Arbeitsfälle zum Thema: Reihengeschäfte.....	25
2.4	Wiederholungsfälle zum Abschluss des 2. Teils.....	25
2.5	Lösungen zu den Arbeitsfällen des 2. Teils.....	27
2.6	Lösungen zu den Wiederholungsfällen des 2. Teils.....	31
3	Sonstige Leistungen.....	33
3.1	Begriff der sonstigen Leistung.....	33

3.1.1	Veräußerung von Berechtigungsscheinen (Fahrkarten, Eintrittskarten).....	34
3.1.2	Geistige Leistungen	34
3.1.3	Software	34
3.1.4	Abgaben von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle	34
3.2	Zeitpunkt der Ausführung von sonstigen Leistungen	36
3.3	Ort der sonstigen Leistung.....	36
3.3.1	Ort nach § 3a UStG	37
3.3.2	Grundstücksleistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG).....	41
3.3.3	Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3 a Abs.3 Nr. 2 UStG)	42
3.3.4	Sonstige Leistungen am Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG).....	44
3.3.5	Arbeitsfälle zum Thema: Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 3 Nr. 1 -3 UStG	45
3.3.6	Vermittlungsleistung, § 3 Abs. 3 Nr. 4 UStG	46
3.3.7	Einräumung von Eintrittsberechtigungen, § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG.....	46
3.3.8	Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Vermittlungsleistung.....	47
3.3.9	Katalogleistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG.....	47
3.3.10	Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und der auf elektronischem Weg erbrachten sonst. Leistungen, § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG	47
3.3.11	Arbeitsfälle zum Thema: Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 4 und 5 UStG	48
3.3.12	Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 6, 7 und 8 UStG	48
3.3.13	Ort der Beförderungsleistung, § 3b UStG.....	49
3.3.14	Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Beförderungsleistung, § 3b UStG.....	51
3.3.15	Ort die mit der Beförderungsleistung zusammenhängenden Leistungen	51
3.4	Dienstleistungskommission gem. § 3 Abs. 11 UStG (A 3.15. UStAE)	51
3.5	Wiederholungsfälle zu dem Thema: Ort der sonstigen Leistung	52
3.6	Lösungen zu den Arbeitsfällen des 3. Teils	53
3.7	Lösungen zu den Wiederholungsfällen des Teils.....	56
4	Unentgeltliche Wertabgaben.....	57
4.1	Unentgeltliche Lieferungen.....	57
4.2	Ort der unentgeltlichen Wertabgabe.....	58
4.3	Steuerbefreiung.....	58
4.4	Steuersätze bei der Entnahme § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG.....	58
4.5	Bemessungsgrundlage	58
4.5.1	Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG.....	59
4.5.2	Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG.....	59
4.5.3	Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG.....	59

4.6	Entstehung der Steuer/Steuerschuldner	59
4.7	Die einzelnen Entnahmetatbestände	59
4.7.1	Entnahme von Gegenständen (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG)	59
4.7.2	Arbeitsfälle zum Thema: Fiktive ("gleichgestellte") Lieferungen gegen Entgelt	64
4.7.3	Unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG	65
4.7.4	Arbeitsfälle zum Thema: Fiktive Lieferung nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG	66
4.7.5	Unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG	67
4.7.6	Verwendung eines Unternehmensgegenstandes, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG	68
4.7.7	Arbeitsfall zum Thema: § 3 Abs. 9a UStG	71
4.7.8	Arbeitsfälle zum Thema: PKW-Nutzung / PKW-Überlassung	72
4.7.9	Unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	72
4.7.10	Arbeitsfälle zum Thema: § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	73
4.8	Lösungen zu den Arbeitsfällen des 4. Teils	73
5	Werklieferung/ Werkleistung	79
5.1	Begriff der Werklieferung/ Werkleistung	79
5.2	Voraussetzung der Werklieferung	79
5.2.1	Tatbestandsmerkmale gemäß § 3 Abs. 4 UStG	79
5.2.2	Einheitliche Grundstückslieferung	80
5.2.3	Tatbestandsmerkmal gemäß BFH vom 22.08.2013	80
5.3	Abgrenzung Werklieferung / Werkleistung	80
5.3.1	Abgrenzung Hauptstoff/ Nebenstoff	81
5.3.2	Materialbeistellung / Materialgestellung	81
5.3.3	Materialgestellung	81
5.3.4	Verwendung des selbst beschafften Hauptstoffes	81
5.3.5	Werkleistung	82
5.3.6	Arbeitsfälle zum Thema: Werklieferung / Werkleistung"	82
5.4	Zeitpunkt der Werklieferung / Werkleistung	83
5.5	Ort der Werklieferung / Werkleistung	84
5.5.1	Ort der Werklieferung (A 3.12 Abs. 4 UStAE)	84
5.5.2	Ort der Werkleistung	84
5.5.3	Arbeitsfälle zum Thema: Zeitpunkt und Ort der Werklieferung / Werkleistung	84
5.6	Lösungen zu den Arbeitsfällen des 5. Teils	86

1 Allgemeine Einführung

Inhalt

Neben grundlegenden Hintergrundinformationen und Begriffen, wird das Prüfungsschema für die Prüfung der Steuerpflicht von Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG besprochen.

1.1 Das Wesen der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer ist eine **Objektsteuer**. Die Höhe der Steuer bemisst sich nach bestimmten Merkmalen des Steuerobjekts (Steuergegenstand), ohne auf persönliche Verhältnisse des Steuerpflichtigen Rücksicht zu nehmen. Sie ist eine **Verkehrssteuer**, weil sie einen wirtschaftlichen Verkehrsvorgang (den Umsatz) besteuert.

Die Umsatzsteuer wird als **Netto-Allphasenumsatzsteuer mit Vorsteuerabzug** (Mehrwertsteuer) bezeichnet, die auf jeder Wirtschaftsstufe zur Erhebung kommt und durch den Vorsteuerabzug im Ergebnis nur den "Mehrwert" (die Wertschöpfung) erfasst.

Der einzelne Unternehmer überwälzt die Umsatzsteuer auf den Leistungsempfänger. Dadurch wird die Umsatzsteuer zu einer **indirekten Steuer**. Der gesetzliche Schuldner und der wirtschaftliche Träger der Umsatzsteuer sind verschiedene Personen.

Lediglich bei Unternehmen mit niedrigem Gesamtumsatz, das sind Unternehmer, deren Gesamtumsatz zuzüglich der darauf entfallenden Steuer im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000,- € nicht überstiegen hat und im laufenden Jahr voraussichtlich 50.000,- € nicht übersteigen wird, wird die Umsatzsteuer nach Maßgabe des § 19 Abs. 1 UStG nicht erhoben (sog. Kleinunternehmerregelung).

1.2 Steuerhoheit und Verwaltung

Die Umsatzsteuer ist eine Gemeinschaftssteuer, da ihr Aufkommen steht dem Bund, den Ländern und den Gemeinden gemeinsam zusteht (Art. 106 Abs. 3 und 5a GG). Die Verwaltung der Umsatzsteuer obliegt den Landesfinanzbehörden (Art. 108 Abs. 2 GG). Hinsichtlich des Anteils der Umsatzsteuer, der dem Bund zufließt, wird die Landesfinanzverwaltung im Auftrag des Bundes tätig (Art. 108 Abs. 3 GG).

Verteilung der Umsatzsteuer 2020	Bund	Länder	Gemeinden
Verteilung gemäß § 1 Abs. 1 FAG	52,81398351 %	45,19007254 %	1,99594395 %
Anpassung nach § 1 Abs. 2 FAG	- 11.761.856.907 €	- 7.998.074.350 €	- 3.763.782.557 €
Anpassungen nach § 1 Abs. 4 FAG	+ 993.000.000 €	- 993.000.000 €	

1.3 Verfahren der Umsatzbesteuerung

Der Unternehmer errechnet nach dem Prinzip der Selbstveranlagung die abzuführende Steuer in seinen Umsatzsteuervoranmeldungen und Jahreserklärungen selbst (vgl. §§ 16 und 18 UStG) und meldet diese beim Finanzamt an. Der jeweilige Voranmeldungszeitraum ist – abhängig von der Höhe der Steuer – das Kalendervierteljahr, der Kalendermonat oder das Kalenderjahr (vgl. § 18 Abs. 2 Satz 2 UStG).

1.4 System der Umsatzsteuer

Das Umsatzsteuergesetz erfasst die in § 1 Abs. 1 UStG aufgeführte steuerbare Umsätze. Aus sozialpolitischen, wirtschaftlichen und systematischen Gründen bleiben jedoch bestimmte, insbesondere die in §§ 4, 4b und 5 UStG aufgeführten Umsätze, steuerfrei.

Die nicht befreiten und damit steuerpflichtigen Umsätze unterliegen der Umsatzsteuer mit den in § 12 UStG bezeichneten Steuersätzen. Der allgemeine Steuersatz beträgt seit dem 01.01.2007 19 %, während der ermäßigte Steuersatz 7 % beträgt¹.

Bemessen wird der Umsatz grundsätzlich nach dem vereinbarten Entgelt (§ 10 Abs. 1 UStG). Es ist eine wesensmäßige Besonderheit der Mehrwertsteuer, dass die Umsatzsteuer selbst nicht zum Entgelt gehört (§ 10 Abs. 1 S. 1 2. HS UStG).

Unter Anwendung des maßgeblichen Steuersatzes auf die Bemessungsgrundlage berechnet sich die Steuer für den Umsatz. Diese Steuer stellt lediglich eine Besteuerungsgrundlage und noch nicht die Steuerschuld des Unternehmens dar, weil er von dieser Steuer noch die an andere Unternehmer entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer gemäß § 15 UStG abziehen darf.

Erst nach Verrechnung der abziehbaren und abzugsfähigen Vorsteuerbeträge von der für die eigenen Umsätze errechneten Umsatzsteuer verbleibt die Zahllast, die der Unternehmer als Steuerschuld an das Finanzamt abzuführen hat. Übersteigen die abziehbaren Vorsteuerbeträge die für die eigenen Umsätze errechnete Umsatzsteuer, so ergibt sich ein Erstattungsanspruch des Unternehmers.

1.5 Schema zur Prüfung umsatzsteuerlicher Vorgänge

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG	Umsatzsteuer oder,
§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG	Einfuhrumsatzsteuer oder,
§ 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG	Innergemeinschaftlicher Erwerb gegen Entgelt
= Der Umsatz ist nach § 1 Abs. 1 UStG steuerbar	
Prüfung der Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 1 bis 28 UStG, § 4b UStG, § 5 UStG	
= Der Umsatz ist steuerbar und steuerpflichtig	
§ 10 UStG	Ermittlung der Bemessungsgrundlage
§ 12 UStG	Ermittlung des Steuersatzes
= Ermittlung der Umsatzsteuer für den zu prüfenden Umsatz	
§ 13 UStG, § 13b UStG	Ermittlung des Entstehungszeitpunktes
§ 13a, § 13b Abs. 5 UStG	Ermittlung des Steuerschuldners
./ § 15 UStG	Abzugsfähige Vorsteuer
= Zahllast / Guthaben, § 16 Abs. 2 UStG	

¹ Beachte: Zur besonderen Unterstützung der Gastronomie und ihrer Beschäftigten wegen der Corona-Krise gilt in der Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 auch für Speisen im Haus den ermäßigten, § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG. Zudem wurde für die Zeit vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 der allgemeine Steuersatz von 19 % auf 16 % und der ermäßigte Steuersatz von 7 % auf 5 % gesenkt (vgl. auch BMF-Schreiben vom 30.06.2020, BStBl I S. 584).

1.6 Rechtsgrundlagen

Umsatzsteuergesetz (UStG)	Für Steuerpflichtige und Verwaltung bindend
Umsatzsteuerdurchführungsverordnung (UStDV)	Für Steuerpflichtige und Verwaltung bindend
Umsatzsteueranwendungserlass (UStAE)	Für die Verwaltung bindend
Umsatzsteuer-Kartei (BMF/LStN)	Für die Verwaltung bindend
Erlasse	Für die Verwaltung bindend
Kommentare und Fachzeitschriften	Nicht bindend
Urteile der Finanzgerichte (FG)	Nicht bindend
Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH)	Für die Verwaltung bindend, wenn im Bundessteuerblatt (BStBl) veröffentlicht

1.7 Steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Um einen steuerbaren Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG zu erzielen, ist es grundsätzlich erforderlich, dass alle Tatbestandsmerkmale (TBM) dieser Gesetzesnormen erfüllt sind:

TBM 1	Lieferungen oder sonstige Leistungen
TBM 2	die ein Unternehmer
TBM 3	Im Inland
TBM 4	Gegen Entgelt
TBM 5	Im Rahmen seines Unternehmens

1.7.1 Lieferung oder Sonstige Leistung

Steuerbar sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG sowohl Lieferungen als auch sonstige Leistung. Um die Tatbestandsmerkmale „im Inland“ oder „gegen Entgelt“ inhaltlich klären zu können, muss zunächst geprüft werden, welche dieser zwei genannten Leistungsarten im zu betrachtenden Fall vorliegt.

Leistung im umsatzsteuerlichen Sinn	
a) Lieferungen	b) Sonstige Leistungen
§ 3 Abs. 1 UStG, § 3 Abs. 1b UStG	§ 3 Abs. 9 UStG, § 3 Abs. 9a UStG
Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand	Jedes Tun, Dulden oder Unterlassen

Erläuterungen des Tatbestandsmerkmals „Verschaffung der Verfügungsmacht“ erfolgen in Teil 2 „Lieferungen“, Ausführungen zu den sonstigen Leistungen finden sich in Teil 3 „Sonstige Leistungen“ dieses Konzeptes.

1.7.2 Unternehmer

Das Gesetz definiert den Unternehmerbegriff in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Demnach ist Unternehmer, „wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt“. Was genau unter der recht allgemeinen Formulierung der „gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit“ zu verstehen ist, wird wiederum in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG erläutert: „Eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen fehlt [...]“. Da sich die Unternehmereigenschaft stets auf ein Steuersubjekt beziehen muss, ist zudem zu fragen, wer (natürliche Personen, juristische Personen etc. = Steuerfähigkeit) Unternehmer sein kann und. Außerdem ist der Begriff der Selbständigkeit zu erörtern. Das alles zusammen ergibt folgende Prüfungssystematik für die Unternehmereigenschaft:

a) Wer? (Steuerfähigkeit)	b) Gewerbliche, berufliche Tätigkeit		c) Selbständigkeit
	Nachhaltigkeit	Einnahmenerzielungsabsicht	

a) Steuerfähigkeit

Jemand kann nur dann Unternehmer sein, wenn Steuerfähigkeit vorliegt. Dies wird am Wort „wer“ in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG festgemacht. Steuerfähigkeit bezeichnet dabei die Fähigkeit, Träger von steuerlichen Rechten und Pflichten sein zu können. Steuerfähig sind zunächst alle **natürlichen Personen** ab der Geburt.

Beispiel: Die 2-jährige Laura erbt von ihrer Tante ein Spielwarengeschäft.

Laura ist steuerfähig i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Sofern die übrigen Voraussetzungen in ihrer Person erfüllt sind, so wird sie zur Unternehmerin, auch wenn die Führung der Geschäfte in der Regel durch einen Vormund erfolgt. Dieser wird zwar für die Vertreten tätig, Unternehmerin bleibt aber das 2-jährige Kind.

Auch **nicht- bzw. teilrechtsfähige Personenvereinigung / Personengesellschaft** (z.B. Offene Handelsgesellschaft (OHG), Kommanditgesellschaft (KG), Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) sind steuerfähig i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Beispiel: Meyer und Geier betreiben ein Schuhgeschäft in Form einer OHG.

Nur die OHG, nicht aber die Gesellschafter Meyer und Geier sind in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter der OHG Unternehmer. Sie können als natürliche Personen aber mit anderen Tätigkeiten zum Unternehmer werden.

Steuerfähig sind zudem alle **juristischen Personen** des Privatrechts.

Beispiel: Müller und Knüller betreiben ein Eiscafé in Form einer GmbH

Die GmbH ist steuerfähig i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG. Müller und Knüller sind in ihrer Eigenschaft als Gesellschafter nicht unternehmerisch tätig. Sie können als natürliche Personen aber mit anderen Tätigkeiten Unternehmer werden.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts gelten zwar grundsätzlich nicht als Unternehmer, können aber unter Umständen doch wie Unternehmer behandelt werden. Umfangreiche Regelungen hierzu enthält § 2b UStG, der im Kern die unternehmerische von der hoheitlichen Tätigkeit abgrenzt.

b) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG ist weitere Voraussetzung für die Unternehmereigenschaft das Vorliegen einer „*gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit*“. Die Definition dieses Begriffes findet sich in § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG: „*Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ist jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt.*“

aa) Tätigkeit

Nur wenn die zu untersuchende Person eine Tätigkeit im Sinne des UStG ausübt, kann sie zum Unternehmer werden. Eine Tätigkeit im Sinne des UStG kann jedes **TUN**, **DULDEN** oder **UNTERLASSEN** sein.

Beispiele

- a) *Der Bäcker verkauft Brötchen. Es handelt sich um ein TUN und damit um eine Tätigkeit.*
- b) *Der Frisör schneidet Haare. Es handelt sich um ein TUN und damit um eine Tätigkeit.*
- c) *Der Vermieter vermietet das Obergeschoß seines Zweifamilienhauses. Es handelt sich um ein DULDEN und damit um eine Tätigkeit.*
- d) *Der Schlachter S aus Hannover verzichtet darauf, in Sarstedt eine Filiale zu eröffnen und erhält dafür vom Sarstedter Fleischer eine Entschädigung i.H.v. 30.000 €. Es handelt sich um ein UNTERLASSEN und damit um eine Tätigkeit.*

bb) Nachhaltigkeit

Ein Unternehmer wird nachhaltig tätig, wenn eine Tätigkeit wiederholend ausgeübt wird oder zumindest eine Wiederholungsabsicht erkennbar ist.

Beispiel: *Ein Bäcker verkauft in seinem Geschäft ständig Backwaren.*

Ob eine Nachhaltigkeit vorliegt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden. Die für eine Nachhaltigkeit sprechenden Kriterien finden sich in A 2.3 Abs. 5 und 6 UStAE. Hervorzuheben sind insbesondere: planmäßiges Handeln, Auftreten wie ein Händler, Ausnutzung einer Gelegenheit mit mehreren gleichartigen Handlungen

Nachhaltig ist z.B. auch ein Vermieter, da er einen Dauerleistungszustand schafft und fortan dauernd den Mieter duldet. Nicht nachhaltig tätig wird jemand, der bei eBay einen Teil seines Hausrats verkauft, oder ein Briefmarkensammler, der seine doppelten Stücke veräußert.

cc) Einnahmeerzielung

Die Tätigkeit muss auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein. Gewinnerzielungsabsicht ist hierbei, anders als in der Ertragssteuer, nicht erforderlich.

c) Selbständigkeit

Die Frage, ob eine natürliche Person selbständig oder unselbständig ist, ist nicht nur bedeutsam für die Umsatzsteuer, sondern auch für die Lohnsteuer und die Gewerbesteuer, für das Sozialversicherungsrecht und für das Arbeitsrecht. Nur wer selbständig ist, kann Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes und des Gewerbesteuergesetzes sein und zur Lohnsteuer nicht herangezogen werden (§ 1 Abs. 3 LStDV). Lohnsteuerpflicht schließt zwar die Erhebung von Umsatzsteuer und Gewerbesteuer für die lohnsteuerpflichtige Tätigkeit aus, es ist aber möglich, dass eine natürliche Person mit einer wirtschaftlichen Betätigung selbständig ist, mit einer anderen dagegen nicht (= sog. gemischte Tätigkeit). Dies ergibt sich aus der Verwendung des Wortes "soweit" zu Beginn des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG.

Unter welchen Voraussetzungen eine natürliche Person selbständig bzw. unselbständig ist, ist im Umsatzsteuergesetz nicht erschöpfend geregelt. Für die Entscheidung, ob eine selbständige Tätigkeit als Unternehmer oder eine nicht selbständige Tätigkeit als Arbeitnehmer vorliegt, ist das Innenverhältnis zwischen der mit der Tätigkeit beauftragten Person und ihrem Auftraggeber maßgebend. Selbständigkeit liegt immer dann vor, wenn die Tätigkeit auf eigene Rechnung, mit eigenem Risiko und auf eigene Verantwortung ausgeübt wird. Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse. Für eine Selbständigkeit sprechen z.B. Keinen Anspruch auf Vergütung im Krankheitsfall, keinen Urlaubsanspruch, keine Weisungsgebundenheit hinsichtlich Zeit, Ort und Umfang der auszuübenden Tätigkeit (vgl. A 2.2 UStAE).

d) Beginn und Ende einer unternehmerischen Tätigkeit

Die Unternehmereigenschaft beginnt mit der ersten, nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit bezogenen Vorbereitungshandlung (A 2.6 Abs. 1 Satz 1 UStAE). Sie endet mit dem letzten Tätigwerden, wenn der Unternehmer alle betriebsbezogenen Rechtsbeziehungen mit Dritten abgewickelt hat (vgl. A 2.6 Abs. 6 Satz 1 – 4 UStAE). Bei Personengesellschaften und juristischen Personen ergeben sich aber Besonderheiten, da diese ein mehrstufiges Gründungsverfahren durchlaufen (vgl. A 2.6 Abs. 6 Satz 6 – 8 UStAE).

e) Arbeitsfälle zum Thema: Unternehmereigenschaft

Fall 1

Der Schauspieler Klaus Maria Brandauer (B) schreibt seine Memoiren und überlässt diese einem Verlag für eine Dauer von fünf Jahren. Pro verkauftes Buch erhält B 3,- €. *Ist B Unternehmer?*

Fall 2

Die Eigentümerin H verkauft ihr Einfamilienhaus gegen lebenslange monatliche Ratenzahlung in Höhe von 1.000,- €. *Ist H Unternehmerin?*

1.7.3 Inland

Inland nach § 1 Abs. 2 UStG = Geltungsbereich des Umsatzsteuergesetzes ohne:	
1.	Exklave Büsingen
2.	Insel Helgoland
3.	Freizonen vom Kontrolltyp I – Freihäfen - Freihafen Bremerhaven - Freihafen Cuxhaven
4.	Gewässer und Watten zwischen der Hoheitsgrenze und der jeweiligen Strandlinie (Zwölfmeilenzone)
5.	Deutsche Schiffe und deutsche Luftfahrzeuge in Gebieten, die zu keinem Zollgebiet gehören

Nach A 1.9 Abs. 2 UStAE gehören auch die österreichischen Gemeinden Mittelberg (Kleinwalsertal) und Jungholz in Tirol nicht zum Inland. Einfuhren dorthin unterliegen aber der deutschen Einfuhrumsatzsteuer, § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG. Botschaften, Gesandtschaften und Konsulate anderer Staaten sind trotz ihrer Exterritorialität stets Inland.

Gemäß § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG ist Ausland alles, was nicht Inland ist. **Alle nicht im Inland ausgeführten Umsätze sind grundsätzlich nicht steuerbar.**

Ausland wird in das **Gemeinschaftsgebiet** und das **Drittland** differenziert. Gemeinschaftsgebiet ist nach § 1 Abs. 2a UStG das Inland zuzüglich des Gebiets aller Staaten der Europäischen Union. Das übrige Gemeinschaftsgebiet ist daher das Gebiet aller anderen EU-Staaten ohne das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland. Die Mitgliedsstaaten der Europäischen Union sind in A 1.10 UStAE aufgezählt. Zum Drittlandsgebiet zählen nach § 1 Abs. 2a UStG alle Staaten außerhalb der EU.

1.7.4 Gegen Entgelt

Die Lieferungen oder sonstigen Leistungen müssen **gegen Entgelt** ausgeführt worden sein. Hierbei kommt dem Begriff des "Entgelts" eine Doppelfunktion zu:

- a) Tatbestandsmerkmal für die Steuerbarkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und
- b) Bemessungsgrundlage für die Steuer (§ 10 Abs. 1 UStG)

Entgelt ist Tatbestandsmerkmal i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Leistung **ohne** Entgelt sind demnach grundsätzlich nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, es sei denn, es liegt einer der **(Ersatz)Tatbestände des § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG** (sog. "unentgeltliche Wertangaben", vgl. Teil 4 des Konzepts) vor.

Leistung **gegen** Entgelt sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar, sofern auch alle anderen Tatbestandsmerkmale dieser Vorschrift erfüllt sind. Eine Leistung liegt immer dann gegen Entgelt vor, wenn sie im Leistungsaustausch stattfindet. A 1.1 Abs. 1 UStAE definiert den Begriff des Leistungsaustauschs wie folgt: Ein Leistungsaustausch liegt vor, wenn

1. sich mindestens **zwei verschiedene Beteiligte** gegenüberstehen **und**
2. eine **Leistung und eine Gegenleistung** vorhanden sind **und**
3. zwischen Leistung und Gegenleistung eine **innere Verknüpfung** besteht.

Fehlt eine der drei Voraussetzungen, so ist ein Leistungsaustausch zu verneinen.

Beteiligte	Gegenleistung	Innere Verknüpfung
Natürliche Personen oder nicht rechtsfähige / rechtsfähige Personenvereinigungen (z.B. OHG, KG, GbR, GmbH etc.)	a) Bargeld, Schecks, Banküberweisung b) Lieferung, sonstige Leistung (Tausch bzw. tauschähnlicher Umsatz)	a) Die Leistung wird um der Gegenleistung willen (final = zweckgerichtet), oder b) die Gegenleistung wird wegen der Leistung erbracht (kausal = ursächlich)

Die Frage nach der Angemessenheit oder Äquivalenz von Leistung und Gegenleistung stellt sich im Umsatzsteuerrecht grundsätzlich nicht (A 10.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE). Ein mögliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung kann allenfalls zur Anwendung des § 10 Abs. 5 UStG, der sog. Mindestbemessungsgrundlage, führen, wenn die Beteiligten einander nahestehende Personen sind.

a) Schadensersatz (A 1.3 UStAE)

Es wird zwischen echtem (nicht steuerbarem) und unechtem Schadensersatz unterschieden. Hierzu sind in A 1.3 UStAE sehr umfassende Ausführungen vorhanden, die sich wie folgt zusammenfassen lassen:

Schadensersatz	
= Der Schädiger ist auf Grund gesetzlicher oder vertraglicher Regelung verpflichtet, den eingetretenen Schaden beim Geschädigten zu ersetzen (z. B. § 823 Abs. 1 BGB).	
<u>Echter Schadensersatz</u> (A 1.3 Abs. 1 Satz 1 bis 3 UStAE)	<u>Unechter Schadensersatz</u> (A 1.3 Abs. 1 Satz 4, 5 UStAE)
(1) Der Schädiger beseitigt den eingetretenen Schaden selbst durch Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands, § 249 Satz 1 BGB	Geschädigter beseitigt den Schaden nach ausdrücklicher Beauftragung durch den Schädiger. Es wird ein separater zivilrechtlicher Vertrag geschlossen
(2) Der Schädiger beseitigt den Schaden durch Beauftragung eines Dritten, § 249 Satz 1 BGB	
(3) Der Geschädigte beseitigt den Schaden ohne Auftrag des Schädigers und erhält Geld, § 249 Satz 2 BGB	
(4) Der Schädiger beseitigt den Schaden durch Geldzahlung an den Geschädigten, §§ 249 Satz 2, 250 Satz 2, 251 BGB	
Rechtsfolgen:	Rechtsfolge:
<ul style="list-style-type: none"> Keine Leistung des Geschädigten durch „Duldung“ der Schädigung Keine Leistung des Geschädigten durch Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands Keine zusätzliche Entgeltsleistung des Schädigers bei vertraglichen Beziehungen zum Geschädigten 	<ul style="list-style-type: none"> Auftragsverhältnis führt zu separaten Leistungsaustausch
Nicht steuerbarer, echter Schadensersatz	Steuerbarer, unechter Schadensersatz

b) Vertragsstrafen (A 1.3 Abs. 3 bis 5 UStAE)

Bei Unmöglichkeit der Leistung ist der Schuldner nach dem Zivilrecht (§ 323 ff. BGB) von der geschuldeten Leistung befreit, ggf. aber zum Schadensersatz verpflichtet. Die Unmöglichkeit der Leistung kann keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne sein, weil dieses nicht Gegenstand des Wirtschaftsverkehrs ist. Auch Vertragsstrafen wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) haben daher Schadensersatzcharakter. Diese sind weder Entgelt noch Entgelterhöhung oder -minderung. Sie nehmen nicht am Leistungsaustausch teil.

c) Zuschüsse (A 10.2 UStAE)

Es wird zwischen dem echten Zuschuss (vgl. A 10.2 Abs. 7 UStAE; kein Leistungsaustausch) und dem unechten Zuschuss (A 10.2 Abs. 1 - 6 UStAE, Leistungsaustausch) unterschieden. Die Abgrenzung richtet sich nach der Frage, ob der Zuschuss Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung darstellt, oder nicht. Die genaue Abgrenzung kann im Einzelfall sehr schwierig sein.

d) Mitgliederbeiträge (A 1.4 UStAE)

Es wird zwischen den echten und den unechten Mitgliedsbeiträgen (vgl. A 1.4 UStAE) unterschieden. Echte Mitgliederbeiträge dienen der Erfüllung der Aufgaben eines Vereins gemäß der satzungsmäßigen Zwecke. Sie werden für den Gemeinschaftszweck erbracht und nicht im Leistungsaustausch bzw. um der Gegenleistung willen (z. B. das Mannschaftstraining der Tanzformation) und sind daher nicht steuerbar. Im Gegensatz dazu ist das Erfüllen der Vereinigung von Sonderwünschen einzelner Mitglieder als unechter Mitgliedsbeitrag und im Leistungsaustausch zu sehen, wenn sie dafür eine Gegenleistung fordert (z. B. ein spezielles Einzeltraining eines Tanzpaares gegen Sondergebühr).

e) Erbfall

Die Erbfolge ist ein Vermögensübergang kraft Gesetzes, § 1922 BGB. Im Zeitpunkt seines Todes kann der Erblasser keinen eigenen Willen mehr fassen. Dadurch fehlt es bereits am Leistungswillen des Sterbenden, deshalb sind erbrechtliche Vorgänge nicht steuerbar. In Ermangelung einer Leistung kann auch keine unentgeltliche Wertabgabe angenommen werden. Auch der Vermögensübergang durch Testament löst keinen Leistungsaustausch aus, da das Gesetz lediglich den Vermögensübergang regelt, nicht aber die Unternehmereigenschaft etc. Diese ist anhand von § 2 UStG neu zu prüfen.

f) Geschäftsveräußerung im Ganzen

Die Geschäftsveräußerung im Ganzen ist gemäß § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbar. Die Frage des Leistungsaustausches stellt sich insofern nicht. Der Erwerber übernimmt nach der Fußstapfen-Theorie u.a. aber die Bedingungen für den Vorsteuerabzug und demnach auch den Berichtigungszeitraum des § 15a UStG (vgl. § 15a Abs. 10 UStG).

Voraussetzung für eine nicht steuerbar Geschäftsveräußerung im Ganzen (kurz: GiG) ist, dass ein ganzes Unternehmen mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (A 1.5 UStAE) übertragen wird, so dass der

Erwerber in die Lage versetzt wird, das Unternehmen fortzuführen und diese Fortführung auch tatsächlich stattfindet. Der Betrieb muss dabei ohne große Umstände fortgeführt werden können. Lt. BFH-Rechtsprechung liegt eine Veräußerung im Ganzen auch dann vor, wenn wesentliche Teile zwar zurückgehalten – etwa ein Betriebsgebäude – diese aber langfristig (mindestens 10 Jahre) an den Betriebsübernehmer verpachtet werden.

g) Arbeitsfälle zum Thema: Entgelt - Leistungsaustausch

Fall 3

A ist Inhaber eines Textilwarengeschäfts. Weiterhin ist A mit seiner Ehefrau an einer OHG beteiligt. A liefert Textilien für 10.000,- € an die OHG. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 4

A vermietet einen Pkw an B für 100,- € pro Tag. B verursacht einen Unfall, bei dem der Pkw beschädigt wird. B zahlt an A eine Entschädigung in Geld. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 5

Grundsätzlich wie Fall 4. B lässt den Schaden für 1.500,- € durch die Werkstatt C beheben und gibt anschließend den Pkw an A zurück. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 6

Grundsätzlich wie Fall 4. B beauftragt A, den beschädigten Pkw in dessen eigener Werkstatt (des A) zu reparieren. B zahlt die Reparaturkosten i. H. v. 1.600,- €. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 7

A repariert den Wagen, ohne von B beauftragt worden zu sein. B zahlt A die Kosten, die A dafür entstanden sind. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 8

U verkauft dem A einen Pkw für 10.000,- €. U verspricht für den Fall der Nichterfüllung eine Vertragsstrafe von 10 % des Kaufpreises. U kann nicht liefern und zahlt 1.000,- € Vertragsstrafe an A. *Stellt die Zahlung der Vertragsstrafe einen steuerbaren Leistungsaustausch dar?*

Fall 9

A verpflichtet sich nachträglich, den gekauften Pkw bis zu einem bestimmten Termin abzunehmen. Da sie ihn nicht rechtzeitig abnimmt, zahlt sie die vereinbarte Strafe von 10 % des Kaufpreises in Höhe von 1.000,- € an U. Bei endgültiger Abnahme zahlt sie den vereinbarten Kaufpreis von 10.000,- € an U. *In welcher Höhe liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 10

U verpflichtet sich, den gekauften Pkw bis zum 01.05.12 an A zu liefern. Da U nicht rechtzeitig liefern kann, zahlt A für den verspätet gelieferten Pkw nur 10.000,- € - 1.000,- € = 9.000,- €. *In welcher Höhe liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor?*

Fall 11

A bedroht die Teppichhändlerin T mit einer Pistole und erzwingt so die Herausgabe eines wertvollen Perserteppichs. Er drückt T als "Abstand" 20,- € in die Hand. *Leistungsaustausch?*

Fall 12

Landwirt L wird aufgrund behördlicher Anordnung verpflichtet, Vieh gegen Entgelt an die Freibank abzugeben. *Liegt ein Leistungsaustausch vor?*

Fall 13

U schenkt ihrer Tochter einen Anzug. Den Anzug entnimmt sie ihrem Textilgeschäft. *Liegt ein steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang vor?*

Fall 14

Der Fabrikant F gestattet seinem Sohn, den betrieblichen Pkw unentgeltlich zu benutzen. *Liegt ein steuerbarer und steuerpflichtiger Vorgang vor?*

Fall 15

Unternehmerin U tankt an der Tankstelle der T für 50,- €. Zusätzlich lässt sie sich die Reifen aufpumpen. Für das Aufpumpen der Reifen bedankt sich U mit einem Trinkgeld von 1,- € bei der Tankstelleninhaberin. *Ist das Trinkgeld steuerbar?*

Fall 16

Der Architekt A erteilt der Bauherrin B eine Rechnung über 10.000,- €. Weil A so vortrefflich gearbeitet hat, zahlt B freiwillig 200,- € mehr. *Ist das zusätzliche Entgelt steuerbar?*

Fall 17

Fabrikantin F stirbt und hinterlässt das Unternehmen ihrem Witwer (W) und ihrem Sohn (S).

- a) S übernimmt sofort die Geschäfte und findet seinen Vater mit Geld und einem Grundstück ab.
- b) Vater und Sohn führen das Unternehmen noch vier Jahre fort. Dann macht der Vater seinen Erbteil geltend. Der Sohn findet ihn mit einem Grundstück, Wertpapieren und einem betrieblichen Pkw ab und führt das Unternehmen allein weiter

Liegt jeweils ein steuerbarer Vorgang vor?

1.7.5 Im Rahmen des Unternehmens Unternehmen**a) Einheitstheorie**

Ein Unternehmer kann nur **ein Unternehmen** haben. Dieses kann jedoch aus verschiedenen Tätigkeitsbereichen (=Unternehmensteilen) bestehen.

Beispiel:

Harry Hirsch betreibt in Oldenburg ein Möbelgeschäft, in Rastede vermietet er ein Wohn- und

Geschäftshaus und in Bremen betreibt er eine Möbelfabrik. Harry Hirsch ist als nat. Person Unternehmer. Er hat ein Unternehmen bestehend aus dem Möbelgeschäft, dem Vermietungsobjekt und der Möbelfabrik.

b) Rahmen des Unternehmens (A 2.7 UStAE)

Den Rahmen des Unternehmens bildet die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, wobei verschiedene Leistungen erbracht werden können.

Grundgeschäft	Nebengeschäft	Hilfsgeschäft	Innenumsatz
= Haupttätigkeit des Unternehmens (z.B. Steuerberater berät Mandanten und erstellt die Steuererklärungen)	= z.B. Steuerberater übernimmt eine Unterrichtstätigkeit beim Oldenburger Steuerrechtsinstitut.	= Verkauf eines nicht mehr benötigten Laptop	= z. B. wird der Empfangstresen der Steuerberatungspraxis abgebaut und nunmehr im selbst betriebenen Hotel genutzt.

Leistungen für außerunternehmerische Zwecke gehören nicht zum Rahmen des Unternehmens.

c) Arbeitsfälle zum Thema: Im Rahmen des Unternehmens

Fall 18

S betreibt eine Bäckerei und ein Café. Außerdem vermietet er eine Garage. Seine Ehefrau ist in dem Café als Bedienung angestellt. Darüber hinaus unterhält sie auf dem alljährlichen Weihnachtsmarkt einen Verkaufsstand. Gemeinsam sind die Eheleute Besitzer eines Mehrfamilienhauses, das sie vermietet haben. Zusammen bewohnen sie ein ihnen jeweils zur Hälfte gehörendes Einfamilienhaus. *Wie viele Unternehmer liegen vor? Finden die Umsätze im Rahmen des Unternehmens statt?*

Fall 19

A und B betreiben eine Bäckerei in Form einer GbR und beliefern ein ihnen gehörendes Café mit Backwaren. *Wie viele Unternehmer liegen vor? Finden die Umsätze im Rahmen des Unternehmens statt?*

Fall 20

C betreibt eine Bäckerei und nimmt eine ehrenamtliche Tätigkeit bei der Bäckerinnung wahr. Dafür erhält er eine Aufwandsentschädigung. *Wie viele Unternehmer liegen vor? Finden die Umsätze im Rahmen des Unternehmens statt?*

Fall 21

Fleischermeister F betreibt ein Fleischereifachgeschäft und veräußert eine gebrauchte Registrierkasse. In Form einer GmbH betreibt er eine Fleischwarenfabrik. Diese veräußert Waren an verschiedene Lebensmittelketten. *Wie viele Unternehmer liegen vor? Finden die Umsätze im Rahmen des Unternehmens statt?*

1.8 Lösungen zu den Arbeitsfällen des 1. Teils

Lösung Fall 1

Die Tätigkeit des B besteht in einem Dulden. Er duldet, dass der Verlag seine Memoiren veröffentlicht. Zwar wird er nur einmalig mit Vertragsabschluss tätig. Nachhaltigkeit ist gleichwohl gegeben, da er mit dem Vertrag einen Dauerzustand schafft, der ihm für die Dauer von 5 Jahren pro verkauftes Buch Umsätze verschafft. Er ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

Lösung Fall 2

Die Tätigkeit der H besteht in einem Tun (Verkauf des Hauses). Nachhaltigkeit ist nicht gegeben, da sie mit diesem Tun nur einmal tätig wird. Die Ratenzahlung ist nur eine Zahlungsmodalität. H ist keine Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG.

Lösung Fall 3

Hier stehen sich mit A und der OHG zwei Beteiligte gegenüber. A als natürliche Person und die OHG als teilrechtsfähige Personenvereinigung. Der Überlassung der Textilien folgt die Gegenleistung in der Zahlung von 10.000,- €. Zwischen der Leistung der Gegenleistung besteht eine innere Verknüpfung, da diese auf einen gegenseitigen Vertrag beruhen und die jeweilige Leistung erbracht wird, um die Gegenleistung zu erhalten (Textilien gegen Geld bzw. Geld gegen Textilien). Es liegt ein Leistungsaustausch und somit eine Leistung gegen Entgelt vor, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Lösung Fall 4

Die Pkw-Vermietung stellt einen steuerbaren Leistungsaustausch dar, da hier zwei Beteiligte (A und B) vorhanden sind, die eine Leistung und Gegenleistung austauschen (Vermietung des Pkw gegen Mietzins), die aufgrund des gegenseitigen Vertrages und des Gegenleistungswillens verknüpft sind. Die Zahlung der Entschädigung durch B an den A erfolgt nicht im Leistungsaustausch, weil er nicht für eine Leistung des A bezahlt, sondern weil er einen Schaden verursacht hat, für den er aufgrund gesetzlicher Verpflichtung zum Schadensersatz herangezogen wird (A 1.3 Abs. 1 UStAE).

Lösung Fall 5

Die Reparatur geschieht aufgrund eines Werkvertrages (§ 631 BGB) zwischen den Beteiligten B und C. Es liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, da zwischen der Reparaturleistung und der Geldzahlung eine innere Verknüpfung aufgrund des Vertrages und der damit begründeten gegenseitigen Pflichten besteht. Die Übergabe des reparierten Kfz an A stellt wiederum einen echten Schadensersatz dar (§ 823 BGB), der durch die Wiederherstellung des ursprünglichen Zustandes des Kfz durch B unter Zuhilfenahme des C erfüllt wurde. Nur insoweit liegt kein Leistungsaustausch vor (A 1.3 Abs. 1 UStAE).

Lösung Fall 6

Hier liegen zwei verschiedene Leistungsbeziehungen vor: Vermietung und Reparatur. Hinsichtlich der Reparatur handelt es sich um einen unechten Schadensersatz, da A im Auftrag des B den Schaden reguliert und dafür eine Geldleistung erhält. Es liegt somit ein von der Schadensersatzverpflichtung unabhängiges

Vertragsverhältnis zwischen A und B vor, wodurch nicht nur lediglich die Erfüllung der Schadensersatzverpflichtung des B geregelt wird, sondern neue gegenseitige Pflichten eingegangen werden. Die Leistungen hieraus stellen einen steuerbaren Leistungsaustausch dar, welcher durch zwei Beteiligte (A und B) mit innerlich verknüpfter Leistung (Reparatur) und Gegenleistung (Geldleistung) durchgeführt wird (Der Schadensersatz wird durch den Leistungsaustausch überlagert).

Lösung Fall 7

Es entsteht keine eigene Leistungsbeziehung zwischen A und B hinsichtlich der Reparatur. Wenn ohne Auftrag, also ohne Werkleistungsvertrag gehandelt wird, ist die Zahlung echter, nicht steuerbarer Schadensersatz (§§ 823, 249, 251 BGB).

Lösung Fall 8

Die Vertragsstrafe (§§ 339, 340 BGB) wird statt der Erfüllung des Vertrages (Übergabe des Pkw) und nicht für eine erbrachte Leistung, sondern anstelle einer versprochenen Leistung gezahlt. Es liegt somit Schadensersatz wegen Nichterfüllung vor (A 1.3 Abs. 3 UStAE), wobei hier durch Geltendmachung der Vertragsstrafe der ursprüngliche Anspruch erlischt (§ 326 Abs. 1 Satz 2 BGB).

Lösung Fall 9

Die 1.000,- € Vertragsstrafe ist echter Schadensersatz und nimmt nicht am Leistungsaustausch teil. Gesamtzahlung 11.000,00 € - 1.000,00 € = 10.000,- € x 19/119 = 1.596,64 €. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage (BMG, § 10 Abs 1 Satz 1 – 2 UStG) beträgt demnach 10.000,- € / 1,19 = 8.403,36 €.

Lösung Fall 10

Das Bruttoentgelt für U bleibt 10.000,- €. Es handelt sich lediglich um einen abgekürzten Zahlungsweg. Daher führt die Zahlung der Vertragsstrafe von U an A nicht zu einem Leistungsaustausch, so dass lediglich der Leistungsaustausch „Pkw-Verkauf“ umsatzsteuerlich zu würdigen verbleibt.

Lösung Fall 11

Wesensmerkmal des Leistungsbegriffs ist der vom Leistenden selbst bestimmte Wille zur Leistung und die innere Verknüpfung zur Gegenleistung. Beides fehlt hier. Ein freiwillig abgeschlossener Vertrag liegt nicht vor, es mangelt am Leistungswillen der T und an der inneren Verknüpfung zur Überlassung der 20,- €.

Lösung Fall 12

Sonderfall des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG. Grundsätzlich läge hier kein Leistungsaustausch vor. Der Leistungswille wird hier jedoch durch rechtmäßigen Zwang ersetzt, deshalb kraft Gesetzes steuerbarer Leistungsaustausch.

Lösung Fall 13

Kein Leistungsaustausch, da die Leistung der U an ihre Tochter ohne Gegenleistung erfolgt (Schenkung). Es mangelt hier somit am Entgelt. Jedoch greift hier der Auffangtatbestand des § 3 Abs. 1b UStG (unentgeltliche Wertabgabe) ein. Per Rechtsnorm wird das Vorhandensein des für einen steuerbaren Leistungsaustausch notwendigen Tatbestandsmerkmal „Entgelt“ durch die Gleichstellung bestimmter unentgeltlicher Vorgänge mit einer Lieferung gegen Entgelt fingiert, woraus folgt, dass zwei Tatbestandsmerkmale des § 1

Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind, nämlich das Tatbestandsmerkmal „Lieferung“ und das Tatbestandsmerkmal „Entgelt“.

Lösung Fall 14

Auch hier liegt kein Leistungsaustausch vor, da es am Entgelt fehlt. Dennoch handelt es sich um einen steuerbaren Vorgang. Es erfolgt eine Gleichstellung einer sonstigen Leistung gegen Entgelt (hier: § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG). Per Rechtsnorm wird das Vorhandensein des für einen steuerbaren Leistungsaustausch notwendigen Tatbestandsmerkmal „Entgelt“ fingiert, woraus folgt, dass zwei Tatbestandsmerkmale des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erfüllt sind, nämlich das Tatbestandsmerkmal „sonstige Leistung“ und das Tatbestandsmerkmal „Entgelt“.

Lösung Fall 15

Hier liegt ein steuerbarer Leistungsaustausch vor, da zwei Beteiligte U und T Leistung und Gegenleistung jeweils mit dem Ziel austauschen, die jeweilige Gegenleistung zu erhalten. Fraglich ist nun in welcher Höhe T einen steuerbaren Leistungsaustausch tätigt. Hier ist nun die zweite Funktion des Entgeltsbegriffs zu beachten. Das Entgelt ist die Bemessungsgrundlage für die Steuer. Alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, gehört zum Entgelt (§ 10 Abs. 1 Satz 2 UStG). Daher nimmt auch das „Trinkgeld“ am Leistungsaustausch teil (siehe A 10.1 Abs. 5 UStAE).

Lösung Fall 16

Auch hier ist die innere Verknüpfung zwischen der Zahlung und der Leistung des Unternehmers gegeben. Die Bauherrin B zahlt 200,- € mehr, weil sie mit der Arbeit des A sehr zufrieden war. Ohne die Architekturleistung hätte der Architekt die 200,- € nicht erhalten. Auch hätte die Bauherrin die 200,- € nie ohne Architekturleistung bezahlt. Das Bruttoentgelt beträgt deshalb 10.200,- €, aus dem die Steuer mit dem Faktor 19/119 herauszurechnen ist.

Lösung Fall 17

Der Übergang des Unternehmens auf die Erbengemeinschaft W + S (Erbfall gem. § 1922 BGB) ist kein steuerbarer Vorgang, weil weder Leistung noch Gegenleistung vorhanden sind. Die Unternehmereigenschaft der F geht nicht automatisch mit dem Erbfall über (vgl. A 2.6 Abs. 5 Satz 1 UStAE). Der Erbe wird nur dann zum Unternehmer, wenn in seiner Person die Voraussetzungen verwirklicht werden, an die das Umsatzsteuerrecht die Unternehmereigenschaft knüpft. Die Erbengemeinschaft ist allerdings als nicht rechtsfähige Personenvereinigung grundsätzlich unternehmensfähig und damit Unternehmerin, sofern sie in ihrer Rechtspersönlichkeit alle weiteren Tatbestandsmerkmale des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt.

- a) Dadurch, dass S die Geschäfte übernimmt wird er nunmehr zum Unternehmer gem. § 2 Abs. 1 UStG. Die Erbauseinandersetzung zwischen S und seinem Vater selbst ist ein erbrechtlicher Vorgang, der nicht steuerbar ist. Durch die Auseinandersetzung wird lediglich die Gemeinschaft von S und W, die durch die Erbschaft entstanden ist, beendet. Somit werden mehrere Erben umsatzsteuerlich nicht anders behandelt als Alleinerben.
- b) Durch die nachhaltige Tätigkeit der Erbengemeinschaft wird diese zur Unternehmerin. Im Rahmen der Auflösung dieser Gesellschaft erbringt sie gegenüber W folgende Leistungen:

1. Lieferung Grundstück: steuerbar, aber steuerfrei gem. § 4 Abs. 9a UStG
2. Überlassung der Wertpapiere: steuerbar, aber steuerfrei gem. § 4 Nr. 8e UStG
3. Lieferung des Pkw: steuerbar und steuerpflichtig.

Lösung Fall 18

S ist als natürliche Person Unternehmer, da er eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit (Betreiben einer Bäckerei und eines Cafés (Tun), Vermietung der Garage (Duldung)) nachgeht. Sein Unternehmen umfasst die Bäckerei, das Café und die Garagenvermietung (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Nachhaltigkeit ist gegeben, Bäckerei und Café stellen jeweils ein Grundgeschäft dar. Auch die Vermietung der Garage ist ein Grundgeschäft, da S zwar nur einmalig tätig wird, aber einen Dauerzustand schafft. Selbständigkeit (keine Weisungsbindung) und Einnahmeerzielung liegen ebenfalls vor.

Die Ehefrau ist als natürliche Person Unternehmer (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG), da sie eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit (Stand auf dem Weihnachtsmarkt) nachhaltig (Grundgeschäft, wie Händler am Markt) zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt. Der Rahmen des Unternehmens ist der Stand auf dem Weihnachtsmarkt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Als Bedienung im Café ist sie keine Unternehmerin, da diese Tätigkeit nicht selbständig (Arbeitnehmerin, weisungsgebunden) ausgeübt wird.

Die Ehegatten sind mit der Vermietung des Mehrfamilienhauses Unternehmer (Bruchteilsgemeinschaft), da sie eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit (Duldung der Nutzung, Grundgeschäft), nachhaltig (Schaffung eines Dauerzustandes) zur Erzielung von Einnahmen (Mieten) selbständig (keine Weisungsbindung) ausüben (§ 2 Abs. 1 S. 1 u. 2 UStG). Der Rahmen des Unternehmens ist die Vermietung des Mehrfamilienhauses (§ 2 Abs. 1 S. 2 UStG). Das Einfamilienhaus der Bruchteilsgemeinschaft gehört nicht zum Unternehmen, da damit keine unternehmerische Tätigkeit ausgeübt wird.

Lösung Fall 19

Die A und B GbR ist Unternehmer ist gem. § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG, da sie eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit (Bäckerei u. Café) nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt. Den Rahmen des Unternehmens bildet nach § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG die Bäckerei und das Café. Verkauf von Backwaren und Bewirtung im Café sind jeweils Grundgeschäfte. Die Belieferung des Cafés mit Backwaren ist ein nicht steuerbarer Innenumsatz, da die Ware den Rahmen des Unternehmens nicht verlässt.

Lösung Fall 20

C ist Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG, da eine gewerbliche und berufliche Tätigkeit (Verkauf von Backwaren und Tätigkeit bei der Innung) nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen selbständig ausübt. Den Rahmen des Unternehmens bilden die Bäckerei und die ehrenamtliche Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Verkauf von Backwaren ist als Grundgeschäft nachhaltig. Die ehrenamtliche Tätigkeit bei der Innung stellt ein Nebengeschäft dar.

Lösung Fall 21

F ist mit seiner Fleischerei (Verkauf von Fleischwaren) Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG, da er nachhaltig (Grundgeschäft) zur Erzielung von Einnahmen tätig wird. Der Rahmen des Unternehmens bildet das Fleischereifachgeschäft (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Verkauf der Registrierkasse ist ein Hilfsgeschäft.

Die GmbH ist als juristische Person Unternehmerin nach § 2 Abs. 1 Satz 1, 3 UStG, da sie mit dem Verkauf der Fleischprodukte nachhaltig (Grundgeschäft) zur Erzielung von Einnahmen selbständig (keine Weisungsbindung) tätig wird. Der Rahmen des Unternehmens bildet die Fabrik (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UStG).

2 Lieferungen

Inhalt

Ausgehend von § 3 Abs. 1 UStG wird schwerpunktmäßig der umsatzsteuerliche Gegenstandsbegriff und die Verschaffung der Verfügungsmacht besprochen. Im Anschluss daran folgt eine Betrachtung der grundlegenden Ortsvorschriften (§ 3 Abs. 5a i.V.m. § 3 Abs. 6 UStG, § 3 Abs. 7 UStG und § 3 Abs. 8 UStG) und des Spezialfalls eines Reihengeschäftes nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG.

2.1 Lieferung

2.1.1 Begriff der Lieferung

Gemäß § 3 Abs. 1 UStG handelt es sich um eine Lieferung, wenn folgende Merkmale vorliegen:

- a) eine Leistung eines Unternehmers, durch die er oder in seinem Auftrag ein Dritter,
- b) den Abnehmer oder in dessen Auftrag einen Dritten,
- c) befähigt, im eigenen Namen über einen Gegenstand
- d) zu verfügen (Verschaffung der Verfügungsmacht).

Insbesondere die Tatbestandsmerkmalen „Gegenstand“ und „Verschaffung der Verfügungsmacht“ sind bei der Prüfung eines steuerbaren Umsatzes näher zu betrachten.

a) Umsatzsteuerlicher Gegenstandsbegriff

Der Begriff des Gegenstandes im Umsatzsteuerrecht ist nicht identisch mit dem des Zivilrechts. Während das BGB unter dem Gegenstandsbegriff sowohl körperliche als auch nichtkörperliche Gegenstände (Rechte) zusammenfasst, versteht man im Umsatzsteuerrecht darunter grundsätzlich nur körperliche Gegenstände, also Sachen i.S.d. § 90 BGB.

Unter den umsatzsteuerlichen Gegenstandsbegriff fallen somit:

1. Unbewegliche Sachen (Grund und Boden, Gebäude etc.)
2. Bewegliche Sachen (Waren, Rohstoffe, Maschinen etc.)

Tiere stellen zwar keine Sachen dar, werden aber wie solche behandelt, wenn gemäß § 90a BGB die sachenrechtlichen Vorschriften Anwendung finden. Darüber hinaus zählen zum umsatzsteuerlichen Gegenstand aber auch alle sonstigen Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen umgesetzt werden (Elektrizität, Wasserkraft, etc.). **Keine** Sachen sind hingegen Geld als bloßes Zahlungsmittel und Personen. Bei der Veräußerung von Rechten, Patenten etc. liegen ebenfalls keine Sachen vor, diese Güter fallen unter den Begriff der sonstigen Leistung. Im Vordergrund steht dabei nicht das Papier (z.B. bei der Veräußerung einer Konzertkarte), sondern die dahinterstehende Leistung, also die Möglichkeit der Nutzung, Auswertung oder die reine Inhaberschaft der dazugehörigen Rechte. Zu beachten ist, dass Sacheinheiten (z. B. Schrauben, Muttern etc.) und Sachgesamtheiten (z.B. Kaffeeservice, Büroeinrichtung etc.) als eine Lieferung anzusehen sind. Auch vertretbare Sachen i.S.d. § 91 BGB gelten nach Zahl, Maß und Gewicht als eine Lieferung z. B. 20.000 l Heizöl = eine Lieferung.

Eine Abgrenzung hinsichtlich der Leistungsart in Lieferung und sonstige Leistung ist insbesondere wichtig für den Leistungsort, die Steuerbefreiung und den Steuersatz.

b) Verschaffung der Verfügungsmacht

Unter Verfügungsmacht im umsatzsteuerlichen Sinne versteht man das Innehaben der umfassenden Herrschaft über eine Sache. Die Beteiligten sind sich darüber einig, dass die wirtschaftliche Substanz, der Wert und der Ertrag des Liefergegenstandes vom Leistenden auf den Leistungsempfänger übergehen. Der Empfänger muss faktisch in der Lage sein, wie ein Eigentümer mit dem Liefergegenstand umzugehen. Der Eigentumsübergang ist der häufigste Fall der Verfügungsmacht. Er richtet sich nach dem Zivilrecht und ist auch für Zwecke der Umsatzsteuer genau zu bestimmen. Die nachfolgende Auflistung enthält die zivilrechtlichen Eigentumsübergänge.

Unbeweglichen Sachen	Eigentum wird übertragen, durch Einigung in einem notariellen Vertrag - sog. Auflassung - und Eintragung der Eigentumsänderung im Grundbuch, §§ 873, 925 BGB.
Bewegliche Sachen	Nach § 929 Satz 1 BGB ist erforderlich, dass sich Erwerber und Veräußerer einigen und die Sache übergeben.
Mittelbarer Besitz	Eine Einigung reicht nach § 929 Satz 2 BGB aus, wenn der Erwerber bereits im Besitz der Sache ist.
Besitzkonstitut	Nach §§ 929 Satz 1, 930 BGB geht Eigentum über, wenn sich die Parteien einigen und der bisherige Eigentümer mit dem Erwerber ein Besitzmittlungsverhältnis abschließt (§§ 868, 930 BGB). Beispiel: Autohändler veräußert einen PKW, behält ihn aber bis zur Anlieferung eines neuen PKW in der Ausstellung.
Abtretung Herausgabeanspruch	Nach §§ 929 Satz 1, 931 BGB wird Eigentum dadurch übergeben, dass sich die Parteien einigen und der Herausgabeanspruch abgetreten wird. Beispiel: Verkauf einer Maschine, die an einen Dritten vermietet ist.
Übergabe von Traditionspapieren	Eigentum an Sachen wird auch durch Einigung und Übergabe von Traditionspapieren nach §§ 929, 363 HGB erreicht. Die Ware kann somit verkauft werden, ohne bewegt worden zu sein. Man unterscheidet den Lagerschein (§ 475c, § 475g HGB) bei der gewerbsmäßigen Lagerung und Aufbewahrung von Gütern, den Ladeschein (§ 444, § 448 HGB), das Konnossement (§ 642, § 650 HGB) bei Seefrachten. Alle Traditionspapiere enthalten Orderklauseln, die indossiert werden können.

Liegt ein Eigentumsübergang des mittelbaren Besitzers, durch Besitzkonstitut, durch Abtretung des Herausgabeanspruchs oder durch Übergabe von Traditionspapieren vor, spricht man von einem sog. **Übergabesurrogat**. Die nach § 929 Satz 1 BGB erforderliche Einigung bleibt bestehen, die eigentliche physische Übergabe wird jedoch ersetzt. Diese Differenzierung ist wichtig, da sie unmittelbare Auswirkungen auf die einschlägige Ortsbestimmung hat.

Bislang wurde dargelegt, dass es bei Eigentumsübergang zu einer Verschaffung der Verfügungsmacht i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG kommt. Eine Verschaffung der Verfügungsmacht ist jedoch auch ohne zivilrechtlichen Eigentumsübergang möglich, wenn der Erwerber wirtschaftliches Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO

erlangt hat. Die nachfolgende Auflistung enthält mögliche Fallgestaltungen, bei denen auf das wirtschaftliche Eigentum abgestellt wird.

Vorbehaltseigentum	In den Fällen des Vorbehaltseigentums kommt es zur Übergabe der Sache i.S.d § 929 Satz 1 BGB, die Einigung ist jedoch nach § 449 BGB aufschiebend bedingt, so dass zivilrechtlich noch kein Eigentum übergegangen ist. Da der Erwerber aber bereits wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über die Sache verfügen kann (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), liegt dennoch Verfügungsmacht i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG vor.
Übertragung gestohlener Sachen	Gemäß § 935 BGB ist an gestohlenen Sachen kein gutgläubiger Erwerb möglich. Der Erwerber wird aber bereits wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO), so dass umsatzsteuerlich bereits Verfügungsmacht i.S.v. § 3 Abs. 1 UStG verschafft wird.
Kommission	Die Kommission ist ein besonderes, in § 383 HGB geregeltes Konstrukt. Umsatzsteuerlich bestehen hierfür u.a. Sonderregelungen in § 3 Abs. 3 UStG.
Sicherheitseigentum	Bei der Sicherungsübereignung wird dem Sicherungsnehmer zivilrechtliches Eigentum verschafft, die Verfügungsmacht verbleibt aber bei dem bisherigen Eigentümer, der den Gegenstand faktisch weiterhin wie ein Eigentümer nutzt. Lediglich in der freien Veräußerbarkeit des Gegenstandes ist der bisherige Eigentümer eingeschränkt; dementsprechend verbleibt das wirtschaftliche Eigentum (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO) beim Übertragenden und es liegt umsatzsteuerlich <u>keine</u> Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor.

2.1.2 Arbeitsfälle zum Thema: Verschaffung der Verfügungsmacht

Fall 22

S erwirbt ein Fernsehgerät gegen Ratenzahlung unter Eigentumsvorbehalt (§ 449 BGB) von Rundfunkhändler R. *Liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor?*

Fall 23

P kauft eine Maschine bei C. P zahlt bar. Die Finanzierung des Kaufpreises übernimmt die Bank gegen Sicherungsübereignung. *Liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor?*

Fall 24

Baumaschinenhändlerin Berta Bagger (B) aus Oldenburg verkauft am 25.02.01 auf den Philippinen einen Schaufelbagger an Bauunternehmer C. Ment aus Zwolle (Niederlande). Der Bagger ist noch bis zum 31.03.01 an G. Meuer (GM) in Brüssel (Belgien) vermietet, der den Bagger auf einer Baustelle in Paris (Frankreich) nutzt. *Wann und wo wird geliefert?*

2.2 Ort der Lieferung (§ 3 Abs. 5a, Abs. 6 - 8 UStG)

2.2.1 Allgemeines

Für die Ortsbestimmung bei Lieferung ist es entscheidend, ob der Gegenstand der Lieferung **bewegt** oder **nicht bewegt (ruhend)** wird. Ob die Bewegung vom Lieferer oder vom Abnehmer durchgeführt wird, ist

hingegen unerheblich.

2.2.2 Zeitpunkt der Lieferung

§ 3 Abs. 6 UStG ist eine **reine** Ortsbestimmung. Der Zeitpunkt der Lieferung müsste sich somit nach zivilrechtlichen Grundsätzen richten. Maßgebend wäre danach der Gefahrenübergang (§§ 446, 447 BGB). Ggf. sind dabei die Lieferkonditionen bzw. die allgemeinen Geschäftsbedingungen anzuschauen. Die Verwaltung legt jedoch die Ortsvorschrift auch als Zeitvorschrift aus, vergleiche hierzu A 13.1 Abs. 2 Satz 2 UStAE und A 3.12 Abs. 7 Satz 1 UStAE (ausdrücklich dort für die Lieferungen mit Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 6 UStG), so dass Zeitpunkt der Lieferung - ungeachtet der zivilrechtlichen Regelungen - der Beförderungsbeginn ist. Bei der ruhenden Lieferung nach § 3 Abs. 7 UStG lässt sich ein Zeitpunkt der Lieferung aus dem Gesetzeswortlaut ableiten: *“[...] wo sich der Gegenstand der Lieferung zur Zeit der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet”*. Der Zeitpunkt der Lieferung ist z.B. wichtig für die Steuerentstehung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a UStG.

2.2.3 Ort der Lieferung

a) Bewegte Lieferung

Der Ort der bewegten Lieferung richtet sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den Lieferer, den Abnehmer oder einen vom Lieferer oder vom Abnehmer beauftragten Dritten befördert oder versendet, gilt die Lieferung dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung an den Abnehmer **beginnt** (§ 3 Abs. 6 Satz 1 UStG). Für den Fall der Versendung sieht § 3 Abs. 6 Satz 4 UStG vor, dass die Lieferung mit Übergabe des Gegenstandes an den Beauftragten beginnt. Der Begriff der Beförderung wird in § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG, der Begriff der Versendung in § 3 Abs. 6 Satz 3 UStG näher beschrieben.

Beförderung § 3 Abs. 6 Satz 2 UStG	Jede Fortbewegung eines Gegenstandes durch den Lieferer oder Abnehmer.
Versendung § 3 Abs. 6 Satz 3, 4 UStG	Der Lieferer oder Abnehmer lässt die Beförderung durch einen selbständigen Beauftragten ausführen oder besorgen. Die Versendung beginnt mit der Übergabe an den Beauftragten (§ 3 Abs. 6 Satz 4 UStG) und konkretem Versendungsauftrag. Dabei ist es egal, ob Abnehmer oder Lieferer versendet

Diese Form der Ortsbestimmung setzt grundsätzlich einen „gelungenen“ Eigentumsübergang nach dem Zivilrecht voraus. Geht der Liefergegenstand z.B. auf dem Transportweg unter, liegt – ungeachtet der vertraglichen Vereinbarungen – keine Lieferung vor (vgl. A 3.12 Abs. 7 Satz 2 UStAE).

b) Ruhende Lieferung

Sie liegt vor, wenn der Gegenstand der Lieferung nicht befördert oder versendet wird. Lieferort ist gem. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG dort, wo sich der Gegenstand zur Zeit der Verfügungsmachtverschaffung befindet. Unter ruhende Lieferungen fallen z.B.: Grundstückslieferungen, Werklieferungen ohne Transport des fertigen

Gegenstandes nach der Abnahme, Lieferung des Sicherungsgebers im Zeitpunkt der Verwertung durch den Sicherungsnehmer, Lieferungen des Verkaufskommittenten an den Kommissionär, Lieferung im Reihengeschäft ohne Zuordnung der Warenbewegung (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG), Lieferungen, bei denen die Übergabe des Gegenstandes ersetzt wird z.B. Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB) Vereinbarung eines Besitzkonstituts (§ 930 BGB) Übergabe eines handelsrechtlichen Traditionspapiers (Konnossement, Lagerschein, Ladeschein).

c) Ortsverlagerung nach § 3 Abs. 8 UStG

Nach dieser Vorschrift kommt es zu einer Verlagerung des Lieferortes ins Inland, wenn der Gegenstand der Lieferung durch Befördern oder Versenden aus dem Drittlandsgebiet ins Inland gelangt und der Lieferer bzw. sein Beauftragter Schuldner der EUSt ist.

d) Weitere Besonderheiten beim Ort der Lieferung

Über § 3 Abs. 5a UStG gehen die folgenden Ortsbestimmungen den § 3 Abs. 6 – 8 UStG vor: § 3c UStG für den Ort für Versandhandelsfälle im Binnenmarkt, § 3e UStG für den Ort der Lieferung und der Restaurationsleistung während einer Beförderung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn (Hinweis auf Thema innergemeinschaftlicher Warenverkehr) und § 3g UStG für den Ort der Lieferung von Gas, Elektrizität, Wärme oder Kälte. Ab dem 01.07.2021 gibt es zudem in § 3 Abs. 3a UStG eine Lieferfiktion für Betreiber elektronischer Marktplätze.

2.2.4 Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Lieferung

Fall 25

Fahrradhändlerin F verkauft in ihrem Geschäft in Oldenburg dem B ein Fahrrad, der dieses sofort mitnimmt. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 26

U befördert aus seinem Geschäft in Köln Teppiche nach Bern (Schweiz). Hier unterhält er ein Auslieferungslager. Nach und nach finden sich Käufer, die die Teppiche mit eigenen Pkws abholen. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 27

Teppichgroßhändlerin Großmann (G) aus Bremen veräußert eine aus Pakistan stammende Schiffsladung mit Teppichen verschiedener Herkunft, die sie im Freihafen von Bremerhaven lagern lässt, durch Indossierung des Lagerscheins an den Teppichhändler T aus Rostock. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 28

Der Radio- und Fernsehhändler R vermietet ein Fernsehgerät an den Helgoländer H. Der Mietvertrag läuft am 31.03.01 aus. Kurz vor Ablauf des Mietvertrages ruft H bei R an und kauft das Gerät. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 29

Großhändlerin G aus Cuxhaven lagerte Weizen bei der Lagerhausunternehmerin L im Cuxhavener Freihafen im Rahmen einer zollamtlich besonders zugelassenen Freihafenlagerung ein. Sie beauftragte den Frachtführer F, der bereits den einzulagernden Weizen von G zu L gebracht hatte, diesen vom Freihafen an den Kunden K in Wilhelmshaven zu transportieren, an den G die Ware telefonisch verkauft hatte. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 30

Bauunternehmer X vermietet bis zum 30.06.01 an B einen Bagger. Der Bagger wird auf einer Baustelle in Bern (Schweiz) eingesetzt. Bereits am 15.05.01 veräußert X diesen Bagger an Y, der ihn am 30.06.01 bei B abholt. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 31

Die Kleiderfabrik B aus Genf liefert Kleider an einen Abnehmer P in Emden zum Preis von 30.000,- € netto.

- a) P holt die Kleider mit eigenem Pkw in Genf ab. Die Verzollung führt P durch; die deutsche EUSt zahlt P im eigenen Namen (Lieferkondition: „unverzollt und unversteuert“)
- b) B versendet die Kleider nach Emden. Die Verzollung erfolgt durch B; die deutsche EUSt wird vom Versandunternehmen im eigenen Namen gezahlt. Das Versandunternehmen lässt sich die EUSt von B erstatten (Lieferkondition: „verzollt und versteuert“)

Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?

Fall 32

Getreidehändlerin G aus Bremen hat beim Lagerhalter L in Hannover Getreide eingelagert. G veräußert einen Posten Getreide an ihren Kunden K aus Prag und beauftragt L, das Getreide zu K zu versenden. L beauftragt das Transportunternehmen T mit dem Transport. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

2.3 Reihengeschäfte (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG)

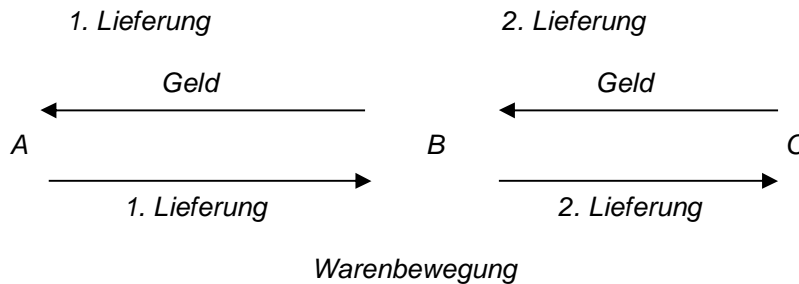
Für den Fall des sog. Reihengeschäfts sieht § 3 Abs. 6a UStG besondere (Zuordnungs-)Regeln vor. Ein Reihengeschäft liegt nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, wenn

- mehrere Unternehmer
- Umsatzgeschäfte über denselben Gegenstand abschließen und
- dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt

Beim Reihengeschäft wird die Beförderung oder Versendung vom ersten Unternehmer zum letzten Abnehmer stets nur einer der Lieferungen in der Reihe zugeordnet (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). Das bedeutet, dass bei Lieferungen im Reihengeschäft nur eine Beförderungs- oder Versendungslieferung vorliegen kann, für die der Ort nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG zu bestimmen ist.

Beispiel

C bestellt einen Pkw im eigenen Namen bei B und B im eigenen Namen bei A mit dem Auftrag, das Fahrzeug unmittelbar an C auszuliefern. C holt den Pkw bei A ab.



A und B führen Lieferungen im Rahmen eines sog. Reihengeschäfts aus, und zwar: A händigt im Auftrag des B an den Dritten C den Wagen aus = Lieferung A an B. B liefert durch den Dritten A an C = Lieferung B an C.

2.3.1 Zuordnung von Beförderungen oder Versendungen im Reihengeschäft

Die Beförderung oder Versendung des Liefergegenstandes kann im Reihengeschäft nur einer der Lieferungen zugeordnet werden (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG). Die Zuordnung erfolgt nach folgenden Regeln:

- Befördert oder versendet der erste Lieferer in der Kette, hat er die Beförderungs- oder Versendungslieferung bewirkt. Das ergibt sich aus § 3 Abs. 6a Satz 1, 2 UStG (vgl. A 3.14 Abs. 8 Satz 1 UStAE).
- Befördert oder versendet der letzte Abnehmer in der Kette, hat der letzte Lieferer die Beförderungs- oder Versendungslieferung bewirkt, § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG, vgl. A 3.14 Abs. 8 Satz 2 UStAE.
- Zuordnungsprobleme ergeben sich bei der Beförderung oder Versendung durch einen Zwischenhändler, also durch einen Abnehmer in der Kette, der zugleich Lieferer ist. Damit liegt, entsprechend der Regel des § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG, nur eine Beförderungs- oder Versendungslieferung vorliegt, trifft § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG folgende Zuordnungsregelung (beachte die zusätzlichen Voraussetzungen des § 3 Abs. 6a Satz 5 bis 7 UStG): Grundsätzlich wird die Beförderung oder Versendung nicht der eigenen Lieferung des Zwischenhändlers, sondern der an ihn ausgeführten Lieferung des vorangehenden Lieferers zugeordnet. Der Zwischenhändler kann jedoch nachweisen, dass er den Gegenstand "als Lieferer befördert oder versendet hat". In diesem Fall wird die Beförderung oder Versendung seiner Lieferung zugeordnet mit der Folge, dass der vorangehende Lieferer eine ruhende Lieferung ausgeführt hat. Beachte aber § 3 Abs. 6a Satz 4 bis 7 UStG

2.3.2 Ort und Zeit der unbewegten Lieferungen im Reihengeschäft

Bei der Lieferung in der Kette, der die Beförderungs- oder Versendungslieferung zuzuordnen ist, bestimmt sich der Ort nach § 3 Abs. 6 Satz 1 UStG. Im Übrigen ist zu unterscheiden zwischen der Beförderungs- oder Versendungslieferung vorangehenden und ihr nachfolgenden Lieferungen:

- Vorangehende Lieferungen** gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes beginnt (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG). Für vorangehende Lieferungen bestimmt sich

somit ebenso wie für die Beförderungs- oder Versandungslieferung der Ort der Lieferung nach dem Abgangsort

- Der Beförderungs- oder Versandungslieferung **nachfolgende Lieferungen** gelten dort als ausgeführt, wo die Beförderung oder Versendung des Gegenstandes endet (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG). Der Ort der nachfolgenden Lieferungen bestimmt sich somit nach dem Ankunftsort.

Der Zeitpunkt vorangehender und nachfolgender Lieferungen ist im Gesetz nicht ausdrücklich geregelt.

Merke:

Der Ort im Reihengeschäft kann nur am Anfang und am Ende der Kette liegen!

2.3.3 Arbeitsfälle zum Thema: Reihengeschäfte

Fall 33

Abnehmerin A aus Oldenburg bestellt am 03.01.01 bei Unternehmer U in Bremen einen Porsche Carrera. Da U den Pkw nicht auf Lager hat, bestellt er ihn am 06.01.01 bei Großhändlerin G in Hamburg. U weist G an, den Pkw unmittelbar an A auszuliefern. G lässt das Fahrzeug am 10.01.01 durch einen Angestellten nach Oldenburg befördern. *Handelt es sich um ein Reihengeschäft? Ordnen Sie die Lieferungen zu und bestimmen Sie jeweils den Ort der Lieferung.*

Fall 34

Wie Fall 33, jedoch holt A den Pkw direkt bei G in Hamburg ab. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

Fall 35

Wie Fall 33, jedoch lässt U den Pkw durch einen Spediteur von Hamburg abholen und direkt zu A nach Oldenburg transportieren. *Liegt eine umsatzsteuerliche Lieferung vor? Wo liegt der Ort der Lieferung?*

2.4 Wiederholungsfälle zum Abschluss des 2. Teils

Wiederholungsfall 1

Fotohändler A in Oldenburg schließt mit einer Fotoreporterin aus Emden am 03.02. einen Kaufvertrag über eine Systemkamera mit umfangreichem Zubehör ab. Auf Wunsch der Kundin wird die Rechnung über 550,- € sofort erteilt. Die Kamera und das Zubehör werden von A am 05.02. beschafft und der Kundin am 05.03. ausgehändigt.

Wiederholungsfall 2

Fahrradhändlerin F in Bad Zwischenahn verkauft am 05.05. ein Fahrrad (1.500,- €) und räumt dem Kunden, einem Kurgast aus Dortmund, Ratenzahlung ein. Bei Abschluss des Vertrages sind auch beide einig, dass das Fahrrad bis zur restlosen Bezahlung im Eigentum der F bleibt. Die letzte Kaufpreistrate ist erst in einigen Monaten fällig. Das Fahrrad war bei Abschluss des Kaufvertrages übergeben worden.

Wiederholungsfall 3

Klempnermeisterin K aus Bremen verkauft am 02.11. eine bisher in ihrem Betrieb benutzte Spezialmaschine an ihren ehemaligen Gesellen G für 1.575,- €, der sich als Klempnermeister selbstständig machen will, gegen sofortige Barzahlung. Da G seine Werkstatt noch nicht eingerichtet hat, verbleibt die bereits gekaufte und bezahlte Maschine auf seinen Wunsch noch im Betrieb der K. Später stellt sich heraus, dass G keine Verwendung für die Maschine hat und sie deshalb am 29.11. an den Kollegen F für 1.600,- € verkauft. G informiert K über den Verkauf der Maschine und bittet sie, diese F auszuhändigen. F holt die Maschine am 30.11. bei K ab. G zahlt an K für die vierwöchige Verwahrung der Maschine 10,- €. G wird in der Folgezeit tatsächlich als Unternehmer tätig.

Wiederholungsfall 4

K aus Oldenburg will für sein Heimlabor bei der Fotohändlerin F in Westerstede einige spezielle Fotopapiere kaufen, die F nicht vorrätig hat. Ein Telefongespräch von F mit dem Fotohändler L in Bad Zwischenahn ergibt, dass dieser solche Papiere in seinem Geschäft auf Lager hat. Daraufhin bittet F den L, die Papiere umgehend durch einen Lehrling in die Wohnung des K bringen zu lassen und ihr, F, die Rechnung zu übersenden. Dem im Ladengeschäft anwesenden K teilt F mit, dass die gewünschten Papiere für 150,- € sofort beschafft und ihm in seiner Wohnung übergeben werden. Der K bezahlt an F den geforderten Kaufpreis. Die Ware wird noch am gleichen Tage von dem Lehrling des L an K ausgehändigt.

Wiederholungsfall 5

Angestellter L aus Oldenburg bestellt am 10.01. bei Motorradhändlerin M in Bremen ein Motorrad für 4.800,- €. M leitet die Bestellung an den Großhändler G in Hannover weiter (Preis 4.300,- €) und beauftragt ihn, das Motorrad unmittelbar an L zu liefern. G wiederum bestellt das Motorrad für 3.500,- € beim Hersteller H in Wien (Österreich). H lässt das Motorrad am 02.02. mit eigenem Lkw von Wien nach Oldenburg bringen und dort im Auftrage von M an L übergeben. M erteilt L am 05.02. eine Rechnung über 4.800,- €.

Wiederholungsfall 6

Maschinenhändler H in Mannheim macht mit seinem Pkw eine Geschäftsreise zu einer Kundin in Zürich. Auf dieser Fahrt nimmt er eine elektrische Bohrmaschine mit, die er der Kundin in Zürich unverbindlich vorführen will. Nach der Vorführung ist die Kundin von dem Gerät so begeistert, dass sie es sofort kauft. H übergibt ihr das Gerät und schickt der Kundin einige Tage später eine Rechnung über den vereinbarten Kaufpreis von 3.000,- €.

Aufgabe

*Würdigen Sie die Vorgänge umsatzsteuerlich unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen. Gehen Sie lediglich auf die **Steuerbarkeit** ein.*

2.5 Lösungen zu den Arbeitsfällen des 2. Teils

Lösung Fall 22

Obwohl S mit Übergabe des Fernsehgerätes kein zivilrechtlicher Eigentümer wird, liegt umsatzsteuerrechtlich bereits eine Lieferung vor (§ 3 Abs. 1 UStG; Abschnitt 3.1 Abs. 3 Satz 4 UStAE). Es handelt sich um wirtschaftliches Eigentum § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO. S ist berechtigt, das Fernsehgerät zu nutzen. Der Eigentumsvorbehalt bedeutet für R wirtschaftlich nur eine Sicherung für die zu erhaltenen Kaufpreistraten. Eine Lieferung ist anzunehmen, auch wenn der Erwerber nach den üblicherweise getroffenen Lieferbedingungen ohne Zustimmung des Veräußerers nicht zur Verfügung über die Sache berechtigt ist (z.B. weiterveräußern). Die wirtschaftliche Bedeutung des Eigentumsvorbehalts besteht in einer Sicherung des Verkaufs.

Lösung Fall 23

C liefert an P gemäß § 3 Abs. 1 UStG eine Maschine (= Gegenstand § 90 BGB). P liefert die Maschine im umsatzsteuerlichen Sinne jedoch nicht an die Bank. Zwar wird diese zivilrechtliche Eigentümerin des Gegenstandes, nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellt die Sicherungsübereignung aber lediglich die Übertragung eines Pfandrechts dar. Die Bank erbringt gegenüber P eine sonstige Leistung (Kreditgewährung) gem. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Diese ist jedoch nach § 4 Nr. 8a UStG steuerfrei. Zu einer Lieferung der zur Sicherung übereigneten Maschine kommt es erst, wenn P seinen Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Bank nicht mehr nachkommt und diese von ihrem Pfandrecht Gebrauch macht (A 1.2 Abs. 1 Satz 2 UStAE). In diesem Zeitpunkt liegen zwei Lieferungen (sog. Doppelumsatz) vor und zwar die Bank an den neuen Erwerber und vorher der Sicherungsübereignung an die Bank.

Lösung Fall 24

Es handelt sich bei dem Verkauf des Schaufelbaggers um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG. Die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt durch Abtretung des Herausgabeanspruchs gem. § 931 BGB am 25.02.01 (= Zeitpunkt der Lieferung). Zu diesem Zeitpunkt befand sich der Gegenstand in Frankreich. Der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und liegt in Frankreich (= Ausland § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG), so dass der Vorgang nicht steuerbar i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist. Hinweis: In der Zeit vom 25.02.01 - 31.03.01 wird C. Ment Vermieter und tätigt sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 Satz 1,2 UStG.

Lösung Fall 25

F befähigt den B über das Fahrrad zu verfügen (Lieferung § 3 Abs. 1 UStG, Einigung u. Übergabe § 929 S. 1 BGB). Ort der Lieferung ist gemäß § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1-4 UStG (Beförderung durch Abnehmer) in Oldenburg (= Inland § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da die Beförderung dort beginnt (Sog. Handkauf gem. A 3.12 Abs. 1 Satz 3 UStAE).

Lösung Fall 26

Das „Befördern“ nach Bern ist hier lediglich ein rechtsgeschäftsloses Verbringen. Bei Transportbeginn stand noch kein konkreter Endabnehmer fest. Es findet also kein Leistungsaustausch statt. Somit nicht steuerbar, da § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht erfüllt ist. Der Verkauf in Bern ist nicht steuerbar, da gem. § 3 Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG dort der Ort der Lieferung ist. Bern gehört zum Ausland (§ 1 Abs. 2 Satz 2 UStG).

Lösung Fall 27

B befähigt den T über die Teppiche zu verfügen (Lieferung § 3 Abs. 1 UStG). Die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt durch Indossierung des Lagerscheins gem. § 475 g HGB. Der Ort der Lieferung bestimmt sich § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und liegt im Bremerhavener Freihafen (Kein Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Der Umsatz ist nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Hinweis: § 1 Abs. 3 Nr. 1 UStG greift nicht, da die Lieferung für das Unternehmen erfolgt, § 1 Abs. 3 Nr. 4a UStG greift auch nicht, da keine zollamtliche besonders zugelassene Lagerung gegeben ist.

Lösung Fall 28

Die Verschaffung der Verfügungsmacht über das Fernsehgerät erfolgt durch bloße Einigung gem. § 929 Satz 2 BGB, da H bereits durch die vorangegangene Miete im Besitz des Gegenstandes ist. Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG Helgoland (nicht Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da sich das Fernsehgerät zum Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht dort befand (keine Warenbewegung im Zeitpunkt der Verfügungsmachtverschaffung).

Lösung Fall 29

Hinweis: Die vorübergehende Lagerung von Gemeinschaftswaren kann gem. § 12a EUSTVB im Freihafen zugelassen werden, wenn dort für den Außenhandel geschaffene Anlagen sonst nicht wirtschaftlich ausgenutzt werden können und der Freihafen dadurch nicht zweckentfremdet wird (A 1.12 Abs. 1 Satz 2 UStAE). Im Fall einer besonders zugelassenen Freihafenlagerung werden Gemeinschaftswaren entweder aus dem Gemeinschaftsgebiet in den Freihafen verbracht und dort gelagert, ohne, dass bereits feststeht, wohin die Waren verkauft werden (keine zollamtliche Ausfuhrabwicklung), oder Nichtgemeinschaftswaren eingeführt (zollamtlich in den freien Verkehr überführt) und dann noch im Freihafen gelagert werden, da ein (End-)Abnehmer noch nicht feststeht.

G befähigt den K über den Weizen zu verfügen, so dass eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG i.V.m. § 929 Satz 1 BGB vorliegt. Gem. § 3 Abs. 6 Satz 1-4 UStG ist der Ort im Freihafen Cuxhaven (kein Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1, 2 UStG), denn die Übergabe an den Beauftragten erfolgte im Freihafen. Der Vorgang ist in Deutschland grundsätzlich nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Gem. § 1 Abs. 3 Nr. 4 a UStG ist die Lieferung jedoch als im Inland ausgeführt zu behandeln und damit steuerbar. Es liegt kein Fall von § 3 Abs. 8 UStG vor, da keine EUSt anfällt. Die Ware wird bei Einlagerung genauestens bezeichnet und registriert. Bei der Auslagerung kann die Ware somit eindeutig als Gemeinschaftsware identifiziert werden, so dass keine EUSt anfällt.

Lösung Fall 30

Die Vermietung des Baggers ist eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1,2 UStG). Durch die Veräußerung am 15.05.01 verschafft X dem Y die Verfügungsmacht durch Abtretung des Herausgabeanspruchs (§ 931 BGB). Es liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vor, deren Ort der sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 Satz 1 UStG bestimmt und in Bern liegt (Schweiz, kein Inland nach § 1 Abs. 2 UStG), da sich der Bagger im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht dort befand.

Lösung Fall 31

B befähigt den P im eigenen Namen über die Kleider zu verfügen ist eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG), die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt durch Einigung und Übergabe nach § 929 Satz 1 BGB.

a) Lieferkondition "unverzollt und unverteuert"

Die Beförderung erfolgt im Rahmen einer Abhollieferung durch den Abnehmer (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG). Ort der Lieferung ist gem. § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG Genf (nicht Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da die Beförderung dort beginnt. Der Vorgang ist in Deutschland nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG:

Keine Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG, da Schuldner der EUSt (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG) der Abnehmer P und nicht der Lieferer oder sein Beauftragter ist (*Hinweis: P hat die Möglichkeit, die EUSt als Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 UStG abzuziehen*).

b) Lieferkondition "verzollt und versteuert"

Der Ort bestimmt sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3 Abs. 6 S. 1 – 4 UStG und liegt wiederum in Genf. Es kommt jedoch zur Anwendung des § 3 Abs. 8 UStG, da eine Versendung gem. § 3 Abs. 6 Satz 1, 3 und 4 UStG vorliegt, der Gegenstand vom Drittlandsgebiet (Schweiz) in das Inland eingeführt wird und der Beauftragte des Lieferers Schuldner der EUSt ist, da er die Ware zollrechtlich in den freien Verkehr überführen lässt. Der Ort der Lieferung gilt als im Inland belegen. Der Vorgang ist in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG

Lösung Fall 32

G befähigt den K im eigenen Namen durch seinen selbständigen Erfüllungsgehilfen L über das Getreide zu verfügen. Ort dieser Versendungslieferung (§ 3 Abs. 1 UStG) ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m § 3 Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG Hannover (Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), weil G das Getreide durch einen selbständigen Beauftragten L versenden lässt und die Versendung mit der Übergabe an den Transportunternehmer beginnt (§ 3 Abs. 6 S. 1 und 4 UStG).

Lösung Fall 33

Da mehrere Unternehmer (U und G) über denselben Gegenstand (PKW) Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand bei der Beförderung unmittelbar von der ersten Unternehmerin U an die Abnehmerin A gelangt, liegen zwei Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) in Form eines Reihengeschäftes vor. Nach § 3 Abs. 6a Satz 1,2 UStG ist die Beförderung des PKW nur einer Lieferung zuzuordnen.

1. Lieferung G - U

Der Ort der Lieferung ist für die bewegte Lieferung nach § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG i.V.m. § 3 Abs. 5a und Abs. 6 Satz 1 - 4 UStG Hamburg (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da dort die Beförderung durch G beginnt.

2. Lieferung U - A

Ort dieser ruhenden Lieferung ist nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG Oldenburg (=Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da hier die Beförderung endet und diese Lieferung der Beförderungslieferung

folgt. Die Beförderung teilt als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung (A 3.10 Abs. 5 UStAE).

Beide Lieferungen sind daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.

Lösung Fall 34

Da mehrere Unternehmer (U und G) über denselben Gegenstand (PKW) Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand bei der Beförderung unmittelbar von der ersten Unternehmerin U an die Abnehmerin A gelangt, liegen zwei Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) in Form eines Reihengeschäftes vor. Nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG ist die Beförderung des PKW nur einer Lieferung zuzuordnen. Die Beförderung ist nur einer Lieferung zuzuordnen, und zwar der bewegten des U an A.

1. Lieferung G an U

Der Ort dieser ruhenden Lieferung bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 1 UStG mit Hamburg (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da dort die Beförderung durch den Abnehmer beginnt und diese Lieferung der Beförderungslieferung U - A vorangeht.

Lieferung U an A Der Ort der bewegten Lieferung (Befördern durch Abnehmer) bestimmt sich gem. § 3 Abs. 6a Satz 3 UStG i.V.m § 3 Abs. 5a und Abs. 6 Satz 1- 4 UStG und liegt in Hamburg (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da dort die Beförderung beginnt.

Beide Lieferungen sind daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland umsatzsteuerbar.

Lösung Fall 35

Da mehrere Unternehmer (U und G) über denselben Gegenstand (PKW) Umsatzgeschäfte abschließen und der Gegenstand bei der Beförderung unmittelbar von der ersten Unternehmerin U an die Abnehmerin A gelangt, liegen zwei Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) in Form eines Reihengeschäftes vor. Nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG ist die Beförderung des PKW nur einer Lieferung zuzuordnen.

Da U als mittlere Unternehmer die Beförderung durchführen lässt, ist die Lieferung an ihn nach § 3 Abs. 6a Satz 4 UStG die bewegte Lieferung.

1. Lieferung G – U

Der Ort der Lieferung ist für die bewegte Lieferung nach § 3 Abs. 6 Satz. 1 UStG Hamburg (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da dort die Beförderung durch G beginnt.

2. Lieferung U – A

Ort dieser ruhenden Lieferung ist nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 2 UStG Oldenburg (=Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG), da hier die Beförderung endet und diese Lieferung der Beförderungslieferung folgt. Die Beförderung teilt als Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung (A 3.10 Abs. 5 UStAE).

Beide Lieferungen sind daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland umsatzsteuerbar.

2.6 Lösungen zu den Wiederholungsfällen des 2. Teils

Lösung Wiederholungsfall 1

Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG. Verschaffung der Verfügungsmacht nach § 929 Satz 1 BGB am 5. März. Abholfall: Beförderung durch die Abnehmerin (§ 3 Abs. 6 Satz 2 UStG), Ort nach § 3 Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG in Oldenburg (= Inland § 1 Abs. 2 UStG). Die Lieferung erfolgt im Rahmen des Unternehmens (Grundgeschäft) gegen Entgelt und ist somit in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 2

Verschaffung der Verfügungsmacht am 5. Mai ohne sofortigen Eigentumsübergang am Liefergegenstand. Mit dem Eigentumsvorbehalt nach § 449 BGB hängt es nur noch von der Bezahlung des Restkaufpreises durch den Kunden ab, wann dieser das Eigentum erlangt. Der Kunde ist deshalb als wirtschaftlicher Eigentümer gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO anzusehen, daher ist bereits die Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt und es liegt eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG vor. Lieferort ist nach § 3 Abs. 5a, Abs. 6 Satz 1 – 4 UStG der Abgangsort Bad Eilsen (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Lieferung erfolgt im Rahmen des Unternehmens (Grundgeschäft) gegen Entgelt und ist somit in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG. Der Zahlungszeitpunkt ist für die Entstehung der Steuer unbedeutend, vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 1a) Satz 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 3

Am 2. November hat K dem G Verfügungsmacht gemäß §§ 929, 930 BGB (Besitzkonstitut) an der Spezialmaschine verschafft, so dass eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG vorliegt. Der Vorgang findet im Rahmen des Unternehmens statt (Hilfsgeschäft). Ort ist nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Bremen (= Inland nach § 1 Abs. 2 UStG). Die Lieferung erfolgt gegen Entgelt und ist folglich in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

G wird mit den Vorbereitungsverhandlungen bereits Unternehmer nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG. Er liefert am 29. November (Verschaffung der Verfügungsmacht durch Übereignung und durch Abtretung des Herausgabeanspruchs, §§ 929 Satz 1, 931 BGB) im Rahmen seines Unternehmens (Hilfsgeschäft) an F. Da alle anderen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, ist der Umsatz in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Die Verwahrung der Maschine durch K stellt eine sonstige Leistung dar (§ 3 Abs. 9 UStG), die als Hilfsgeschäft im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt geleistet wird. Die Leistung ist erbracht am 30. November. In Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 4

Es handelt es sich um ein Reihengeschäft nach § 3 Abs. 6a S. 1 UStG, da mehrere Unternehmer (F und L) über denselben Gegenstand (Fotopapiere) Umsatzgeschäfte abschließen und diese unmittelbar vom ersten Unternehmer (L) an den Kunden K gelangen.

Nach § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG kann der Transport nur einer der beiden Lieferungen zugeordnet werden. Das ist die Lieferung L an F, da L tatsächlich den Gegenstand befördert, § 3 Abs. 6a Satz 2 UStG. Der Ort liegt nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG in Bad Zwischenahn (Beförderungsbeginn, = Inland gemäß

§ 1 Abs. 2 UStG). Der Umsatz findet im Rahmen des Unternehmens (Grundgeschäft) gegen Entgelt statt und ist folglich in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Der Ort der nachfolgend ruhenden Lieferung F an K liegt gemäß § 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG in Oldenburg (= Inland § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Der Vorgang findet im Rahmen des Unternehmens (Grundgeschäft) gegen Entgelt statt und sich folglich in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 5

Es liegt ein Reihengeschäft (§ 3 Abs. 6a Satz 1 UStG) vor, da mehrere Unternehmer (M, G, H) über denselben Gegenstand (Motorrad) Umsatzgeschäfte abschließen und das Motorrad dabei unmittelbar von H an den Kunden L gelangt. Hier handelt es sich um drei Lieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG); H an G, G an M und M an L. Dabei ist nur eine der Lieferungen eine bewegte Lieferung, § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG.

Bei der Lieferung H an G handelt es sich um eine bewegte Lieferung, da H befördert (§ 3 Abs. 6 S. 1 - 4 UStG). Der Ort der Lieferung H an G liegt demnach am Beförderungsbeginn (§ 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 Satz 1 UStG), also in Wien (kein Inland nach § 1 Abs. 2 UStG). Der Vorgang ist in Deutschland nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Hinweis: G tätigt einen innergemeinschaftlichen Erwerb (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. § 1a UStG).

Der Ort der beiden nachfolgenden Lieferungen (G an M und M an L) liegt dort, wo der Transport endet (§ 3 Abs. 7 Satz 2 Nr. 2 UStG), also in Oldenburg (= Inland nach § 1 Abs. 2 UStG). Beide Lieferungen finden im Rahmen des Unternehmens (Grundgeschäft) gegen Entgelt statt und sind daher Lieferungen in Deutschland umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 6

Die Verschaffung der Verfügungsmacht an der Maschine erfolgt nach § 929 Satz 1 BGB. Der Ort richtet sich jedoch nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und liegt in Zürich (kein Inland nach § 1 Abs. 2 Satz b 1 UStG), der Gegenstand der Lieferung (Maschine) nicht mehr befördert wird. Die Lieferung ist in Deutschland nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG.

3 Sonstige Leistungen

Inhalt

In diesem Kapitel wird zunächst der Begriff der sonstigen Leistungen im Sinne von § 3 Abs. 9 Satz 1, 2 UStG besprochen und gegenüber dem Begriff der Lieferung abgegrenzt. Anschließend erfolgt eine Auseinandersetzung mit dem Ort der sonstigen Leistung.

3.1 Begriff der sonstigen Leistung

Das Umsatzsteuerrecht bestimmt in § 3 Abs. 9 Satz 1,2 UStG was sonstige Leistungen sind. Gemäß § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG sind demnach alle Leistungen, die keine Lieferungen sind, sonstige Leistungen. Es handelt sich dabei um einen umfassenden Auffangtatbestand, wobei jedoch immer Voraussetzung ist, dass es sich überhaupt um eine Leistung im wirtschaftlichen Sinne handelt (dazu gehört z.B. nicht die bloße Entgeltentrichtung, A 1.1. Abs. 3 UStAE). Es muss sich also immer um eine willentliche Zuwendung eines verbrauchbaren wirtschaftlichen Vorteils handeln.

Sonstige Leistungen nach **§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG** können zunächst in einem Tun bestehen. **§ 3 Abs. 9 Satz 2 UStG** ergänzt darüber hinaus, dass auch das Dulden oder das Unterlassen einer Handlung eine sonstige Leistung im Sinne des Gesetzes darstellen kann. Im Ergebnis ist daher jedes positive oder negative Verhalten, das nicht in einer Lieferung besteht, eine sonstige Leistung.

Zivilrechtlich geht einer sonstigen Leistung in der Regel ein Verpflichtungsgeschäft voraus, etwa ein Mietvertrag (§ 535 BGB), ein Werkleistungsvertrag (§ 631 BGB), Darlehensvertrag (§ 607 BGB), Dienstvertrag (§ 611 BGB) o.ä.

Tun (Satz 1)	Dulden (Satz 2)	Unterlassen (Satz 2)
<ul style="list-style-type: none"> - Vermittlungsleistung - Beförderungsleistungen - Dienstleistungen aller Art z.B. durch Rechtsanwälte, Steuerberater etc. - Werkleistungen - Dienstleistungskommission - Reiseleistungen 	<ul style="list-style-type: none"> - Vermietung und Verpachtung von Gegenständen - Gebrauchs- und Nutzungs- überlassungen, Einräumung von Nießbrauch - Darlehensgewährung - Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Rechten, Übertragung von Firmenwerten 	<ul style="list-style-type: none"> - Wettbewerbsabreden - Verzicht auf die Aus- übung einer Tätigkeit

Bei einer Leistung, die sowohl Lieferungselemente als auch Elemente einer sonstigen Leistung enthält, richtet sich die Einstufung als Lieferung oder sonstige Leistung danach, welche Leistungselemente aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistungen (vgl. A 3.5 Abs. 1 UStAE).

Die Entscheidung, ob es sich um eine Lieferung oder eine sonstige Leistung handelt, hat Einfluss auf den Ort der Leistung, auf Steuerbefreiungen, aber auch auf den Steuersatz.

Eine beispielhafte unvollständige Aufzählung von Lieferungen, bzw. von sonstigen Leistungen ergibt sich

aus A 3.5. Abs. 2 UStAE, bzw. aus A 3.5. Abs. 3 UStAE. Im nachfolgenden werden einige der dort genannten Sonderfälle besprochen.

3.1.1 Veräußerung von Berechtigungsscheinen (Fahrkarten, Eintrittskarten)

Der Berechtigungsschein verkörpert das Recht, die versprochene Leistung nutzen zu dürfen. Rechte sind auch dann keine Liefergegenstände, wenn sie durch Beweisurkunden verbrieft werden. Die sonstige Leistung wird erbracht durch Inanspruchnahme.

3.1.2 Geistige Leistungen

Darunter fallen z.B. die Anfertigung von Plänen, Mustern, Skizzen, Manuskripten, Zeichnungen. Die geistige Leistung, die sich in dem Papier konkretisieren muss, um abnahmefähig zu sein, bildet nach der Verkehrsanschauung grundsätzlich den Schwerpunkt der Leistung, daher liegt keine Lieferung vor. Ausnahme: Materialisiertes Produkt wird wie eine Sache im Wirtschaftsverkehr behandelt (z.B. Portrait/Bild eines Malers).

3.1.3 Software

Eine sonstige Leistung ist die Überlassung von nicht standardisierter Software, die speziell nach den Anforderungen des Anwenders erstellt wird oder die eine vorhandene Software den Bedürfnissen des Anwenders individuell anpasst. Gleiches gilt für die Übertragung von Standard-Software oder Individual-Software auf elektronischem Weg (vgl. A 3.5 Abs. 3 Nr. 8 UStAE). Dagegen ist der Verkauf von Standard-Software und sog. Updates auf Datenträgern als Lieferung zu beurteilen (vgl. A 3.5 Abs. 2 Nr. 1 UStAE).

3.1.4 Abgaben von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle und somit die Unterscheidung zwischen ermäßigter Lieferung und sonstiger Leistung ist ein Thema im Umsatzsteuerrecht, welches die Verwaltung als auch die Rechtsprechung seit Jahren beschäftigt. Eine umfangreiche Sammlung der zu diesem Themengebiet ergangenen Rechtsprechung enthält A 3.6 UStAE. Danach ist für die Unterscheidung zwischen Lieferung und sonstiger Leistung entscheidend, **ob der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt** (A 3.6 Abs. 1 Satz 4 UStAE), was nach dem Gesamtbild der Verhältnisse (A 3.6 Abs. 1 Satz 5 UStAE) zu beurteilen ist. Dieses lässt sich wie folgt (vereinfacht) zusammenfassen:

Sämtliche Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Abgabe von Speisen und Getränken		
Dienstleistungen die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind (vgl A 3.6 Abs. 2 UStAE)	Dienstleistungen die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind (vgl. A 3.6 Abs. 3 UStAE)	
→ Diese Dienstleistungen sind bei der vorzunehmenden Prüfung nicht zu berücksichtigen	→ Diese Dienstleistungen sind bei der vorzunehmenden Prüfung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen.	
Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG), wenn ausschließlich Dienstleistungen, die notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind, vorliegen	Lieferung (§ 3 Abs. 1 UStG)	Sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 UStG)

Zu den nicht zu berücksichtigenden Dienstleistungselementen (A 3.6 Abs. 2 UStAE) zählen u.a.:

- Zubereitung der Speisen
- Übliche Nebenleistungen (z.B. Verpacken, Beigabe von Einweggeschirr oder -besteck)
- Abgabe von Senf, Ketchup, Mayonnaise, Apfelmus oder ähnliche Beigaben
- Bereitstellung von Einrichtungen und Vorrichtungen, die in erster Linie dem Verkauf von Waren dienen (z.B. Verkaufstheken und -tresen sowie Ablagebretter an Kiosken, Verkaufsständen, Würstchenbuden usw.)

Zu den zu berücksichtigenden Dienstleistungselementen (A 3.6 Abs. 3 UStAE) zählen u.a.:

- Servieren der Speisen und Getränke
- Nutzungsüberlassung von Geschirr oder Besteck
- Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur (z.B. Räumlichkeiten, Tische und Stühle, keine Stehtische ohne Sitzmöglichkeit - vgl. A 3.6 Abs. 4 UStAE)

Beispiel 1 (aus A 3.6 UStAE)

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

Lösung

Unabhängig davon, ob die Kunden die Speisen zum Mitnehmen oder zum Verzehr an Ort und Stelle erwerben, liegen insgesamt begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Die erbrachten Dienstleistungselemente (Bereitstellung einfachster Verzehrvorrichtungen wie einer Theke und Stehtischen sowie von Mehrweggeschirr) führen bei einer wertenden Gesamtbeurteilung des Vorgangs auch hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme einer sonstigen Leistung (vgl. BFH-Urteil vom 8. 6. 2011, XI R 37/08, BStBl 2013 II S. 238, und vom 30. 6. 2011, V R 35/08, BStBl 2013 II S. 224). Die Qualität der Speisen und die Komplexität der Zubereitung haben auf die Beurteilung des Sachverhalts keinen Einfluss.

Beispiel 2 (aus A 3.6 UStAE)

Wie Beispiel 1, jedoch verfügt der Imbissstand neben den Stehtischen über aus Bänken und Tischen bestehende Bierzeltgarnituren, an denen die Kunden die Speisen einnehmen können.

Lösung

Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen begünstigte Lieferungen im Sinne des § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG vor. Soweit die Speisen zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor.

Mit der Bereitstellung der Tische und der Sitzgelegenheiten wird die Schwelle zum Restaurantumsatz überschritten (vgl. BFH-Urteil vom 30. 6. 2011, V R 18/10, BStBl 2013 II S. 246). Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Sitzgelegenheiten kommt es nicht an. Maßgeblich ist die Absichtserklärung des Kunden, die Speisen vor Ort verzehren zu wollen.

Beispiel 3 (aus A 3.6 UStAE)

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

Lösung

Es liegen nicht begünstigte sonstige Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG vor. Neben den Speisenerbringungen werden Dienstleistungen erbracht, die nicht notwendig mit der Vermarktung von Speisen verbunden sind (Bereitstellung von Verzehrvorrichtungen, Reinigung der Räume sowie der Tische, des Geschirrs und des Bestecks) und die bei Gesamtbetrachtung des Vorgangs das Lieferelement qualitativ überwiegen.

3.2 Zeitpunkt der Ausführung von sonstigen Leistungen

Sonstige Leistung § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG	Sonstige Leistung § 3 Abs. 9 Satz 1,2 UStG
Bei <u>Dienstleistungen</u> <ul style="list-style-type: none"> - durch Zeitablauf / Beendigung - durch Zweckerreichung - durch Unmöglichkeit der Dienstleistung - durch Aufhebungsvertrag/Kündigung 	Durch Beendigung des <ul style="list-style-type: none"> - Rechtsverhältnisses durch Zeitablauf oder Kündigung - Beachte: Vereinbarung von Teilleistungen
Bei <u>Rechtskauf</u> <ul style="list-style-type: none"> - Durch Inhaberwechsel 	
Bei <u>Werkleistungen</u> <ul style="list-style-type: none"> - durch Fertigstellung = Abnahme (vgl. § 640 Abs. 1 BGB) - durch Aufhebungsvertrag/Kündigung (vgl. § 649 BGB) 	

3.3 Ort der sonstigen Leistung

Der Aufbau des § 3a UStG entspricht nicht der möglichen Prüfreihefolge zum Ort der sonstigen Leistung. In den Absätzen 1 und 2 sind zunächst die Grundfälle genannt. Diese unterscheiden sich nach dem Leistungsempfänger (Abs.1: Nichtunternehmer und Abs. 2: Unternehmer). Die nachfolgenden Absätze 3 bis 8 sowie die § 3b und § 3e UStG stellen die Ausnahmen zu den Absätzen 1 und 2 dar. Zur Prüfung des Ortes der sonstigen Leistung (§§ 3 a, b, und e UStG) ergibt sich nachfolgendes Prüfschema:

- § 3b UStG: Ort der Beförderungsleistung
- § 3e UStG: Ort der Restaurationsleistung an Bord eines Schiffes [...]
- § 3a Abs. 8 UStG: Ort von bestimmten sonstigen Leistungen im Drittland
- § 3a Abs. 7 UStG: Ort der kurzfr. Vermietung Beförderungsmittel an Drittlandsunternehmer
- § 3a Abs. 6 UStG: Ort von bestimmten sonstigen Leistungen eines Drittlandsunternehmers
- § 3a Abs. 5 UStG: Ort von bestimmten sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer
- § 3a Abs. 4 UStG: Ort der Katalogleistungen an Nichtunternehmer im Drittland
- § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG: Ort bei grundstücksbezogenen Leistungen
- § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG: Ort bei Vermietungen eines Beförderungsmittels
- § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG: Ort bei künstlerischen, wissenschaftlichen etc. Tätigkeiten
- § 3a Abs. 3 Nr. 3 b) UStG: Ort bei Restaurationsleistungen
- § 3a Abs. 3 Nr. 3 c) UStG: Ort bei Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen
- § 3a Abs. 2 UStG: Allgemeiner Ort für Umsätze an Unternehmer (B2B-Umsätze (s.u.))
- § 3a Abs. 1 UStG: Allgemeiner Ort für Umsätze an Nichtunternehmer (B2C-Umsätze (s.u.))

Leistungsempfänger sind ...	
<ul style="list-style-type: none"> - Leistungsempfänger, die nicht Unternehmer sind - Unternehmer, wenn die Leistung nicht für ihr Unternehmen bezogen wird - Nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, ohne USt- ID-Nr. - sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, wenn die Leistung für den privaten Bedarf des Personals bestimmt ist 	<ul style="list-style-type: none"> - Unternehmer, die die Leistung für sein Unternehmen bezieht - ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit USt-ID-Nr. - juristische Personen, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind und wenn die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist
Personenkreis vgl. A 3a.1 Abs. 1 UStAE	Personenkreis vgl. A 3a.2 Abs. 1 UStAE
Der Leistungsort ist dort, wo der Leistende sein Unternehmen betreibt (ggfs. Betriebsstätte), § 3a Abs. 1 UStG	Der Leistungsort ist dort, wo der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (ggfs. Betriebsstätte), § 3a Abs. 2 UStG
Sog. B2C-Umsätze (Business to Consumer)	Sog. B2B-Umsätze (Business to Business)

3.3.1 Ort nach § 3a UStG

a) § 3a Abs. 1 UStG - Sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (B2C)

Der Leistungsort bei sonstigen Leistungen befindet sich an dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (Unternehmenssitz des leistenden Unternehmers, § 3a Abs. 1 Satz 1 UStG, B2C-Umsätze).

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

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

Für die Frage, wo der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, ist der Ort maßgeblich, an dem die Handlungen zur zentralen Verwaltung des Unternehmens vorgenommen werden. Bei natürlichen Personen kommen auch der Wohnsitz bzw. gewöhnliche Aufenthalt, sowie bei juristischen Personen der Ort der Geschäftsleitung im Sinne der Abgabenordnung in Betracht (vgl. A 3a.1 Abs. 1 UStAE). Wird die sonstige Leistung von einer Betriebsstätte des leistenden Unternehmers ausgeführt, ist dort der Leistungsort (vgl. § 3a Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Umsatz ist einer Betriebsstätte zuzuordnen, wenn die für die sonstige Leistung erforderlichen einzelnen Arbeiten ganz oder überwiegend durch Angehörige oder Einrichtungen der Betriebsstätte ausgeführt werden (vgl. A 3a.1 Abs. 2 u. 3 UStAE). In A 3a.1 Abs. 4 UStAE sind einige Beispiele für sonstige Leistungen aufgeführt, bei denen sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 1 UStG ergibt.

b) § 3a Abs. 2 UStG - Sonstige Leistungen an Unternehmer (B2B)

Sonstige Leistungen an einen Unternehmer werden regelmäßig an dem Ort ausgeführt, von dem aus der Leistungsempfänger sein Unternehmen betreibt (Empfängerortprinzip, § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Die Leistung muss für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt worden sein (B2B-Umsätze = Business to Business). Der Ort der sonstigen Leistung bestimmt sich nach § 3a Abs. 2 UStG bei Leistungen an

- Unternehmer, die Leistungen für ihr Unternehmen bezogen haben,
- eine ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-ID-Nummer erteilt worden ist, oder
- eine sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätige juristische Person, die Leistung für den unternehmerischen oder den nicht unternehmerischen Bereich, nicht aber für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters, bezogen hat

Voraussetzung für die Anwendung der Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 2 Satz 1 UStG ist, dass die Leistung für den unternehmerischen Bereich des Leistungsempfängers ausgeführt worden ist (vgl. A 3a.2 Abs. 8 UStG). § 3a Abs. 2 UStG regelt jedoch nicht, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass sein Leistungsempfänger Unternehmer ist, der die sonstige Leistung für den unternehmerischen Bereich bezieht. Dies wurde jedoch im UStAE zu § 3a UStG geregelt. Hierbei ist zunächst zu unterscheiden, ob der Leistungsempfänger im Gemeinschaftsgebiet oder im Drittlandsgebiet ansässig ist.

aa) Leistungsempfänger im Gemeinschaftsgebiet (A 3a.2 Abs. 9 und 10 UStAE)

Verwendet der Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer eine ihm von einem Mitgliedstaat erteilte USt-ID-Nr., kann dieser regelmäßig davon ausgehen, dass der Leistungsempfänger Unternehmer

ist und die Leistung für dessen unternehmerischen Bereich bezogen wird; dies gilt auch dann, wenn sich nachträglich herausstellt, dass die Leistung vom Leistungsempfänger tatsächlich für nicht unternehmerische Zwecke verwendet worden ist. Voraussetzung dafür ist, dass der **leistende Unternehmer** nach § 18e UStG von der Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, sich **die Gültigkeit einer USt-ID-Nr.** eines anderen EU-Mitgliedstaates **sowie den Namen und die Anschrift der Person**, der diese Nummer erteilt wurde, **durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) bestätigen zu lassen** (A 3a.2 Abs. 9 Satz 4 und 5 UStAE).

Beispiel (aus A 3a.2 Abs. 9 UStAE)

Der Schreiner S mit Sitz in Frankreich erneuert für den Unternehmer U mit Sitz in Freiburg einen Aktenschrank. U verwendet für diesen Umsatz seine deutsche USt-ID-Nr. Bei einer Betriebsprüfung stellt sich im Nachhinein heraus, dass U den Aktenschrank für seinen privaten Bereich verwendet.

Lösung

Der Leistungsort für die Reparatur des Schranks ist nach § 3a Abs. 2 UStG in Deutschland. Da U gegenüber S seine USt-ID-Nr. verwendet hat, gilt die Leistung als für das Unternehmen des U bezogen. Unbeachtlich ist, dass der Aktenschrank tatsächlich von U für nicht unternehmerische Zwecke verwendet wurde. U ist für die Leistung des S Steuerschuldner (§ 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). U ist allerdings hinsichtlich der angemeldeten Steuer nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt, da die Leistung nicht für unternehmerische Zwecke bestimmt ist.

Verwendet ein im Gemeinschaftsgebiet ansässiger Leistungsempfänger gegenüber seinem Auftragnehmer keine USt-ID-Nr., kann dieser grundsätzlich davon ausgehen, dass sein Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist oder ein Unternehmer, der die Leistung für den nicht unternehmerischen Bereich bezieht (A 3a.2 Abs. 9 Satz 9 UStAE).

Verwendet der Leistungsempfänger eine USt-ID-Nummer, soll dies grundsätzlich vor Ausführung der Leistung erfolgen und in dem jeweiligen Auftragsdokument schriftlich festgehalten werden (vgl. A 3a.2 Abs. 10 Satz 1 UStAE). Eine im Briefkopf eingedruckte USt-ID-Nummer oder eine in einer Gutschrift des Leistungsempfängers formularmäßig eingedruckte USt-ID-Nummer reicht allein nicht aus, um die Unternehmereigenschaft und den unternehmerischen Bezug der zu erbringenden Leistung zu dokumentieren (vgl. A 3a.2 Abs. 10 Satz 5 UStAE).

bb) Leistungsempfänger im Drittlandsgebiet ansässig (A 3a.2 Abs. 11 UStAE)

Der Nachweis der Unternehmereigenschaft kann durch eine Bescheinigung einer Behörde des Sitzstaates geführt werden, in der diese bescheinigt, dass der Leistungsempfänger dort als Unternehmer erfasst ist. Die Bescheinigung sollte inhaltlich der Unternehmerbescheinigung nach § 61a Abs. 4 UStDV entsprechen. Sofern der Leistungsempfänger diesen Nachweis nicht erbringen kann, bleibt es dem leistenden Unternehmer überlassen, auf welche Weise er nachweist, dass der im Drittlandsgebiet ansässige Leistungsempfänger Unternehmer ist (A 3a.2 Abs. 11 UStAE).

cc) Ausnahmen des Nachweises von A 3a.2 Abs. 9 und 11 UStAE

Die in A 3a.2 Abs 9 und 11 UStAE genannten Möglichkeiten (USt-ID-Nr. bzw. Unternehmerbescheinigung) zum Nachweis, dass es sich bei dem Leistungsempfänger um einen Unternehmer handelt, der die Leistung für den unternehmerischen Bereich verwendet, gelten nicht, wenn die sonstigen Leistungen ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch, einschließlich des Gebrauchs durch das Personal des Unternehmers bestimmt sind (vgl. A 3a.2 Abs. 11a Satz 1 UStAE). Der Nachweis kann durch eine Erklärung des Leistungsempfängers erfolgen, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist (vgl. A 3a.2 Abs. 11a Satz 2,3 UStAE). In A 3a.2 Abs. 11a Satz 4 UStAE ist eine nicht abschließende Auszählung über solche vermeintlichen „privaten“ sonstigen Leistungen enthalten.

Wird die sonstige Leistung an die Betriebsstätte des leistenden Unternehmers ausgeführt, ist dort der Leistungsort (vgl. § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG). Hierzu muss der Leistungsempfänger, aber auch mit der USt-ID-Nummer der Betriebsstätte auftreten (vgl. A 3a.2 Abs. 4 - 6 UStAE mit weiteren Ausführungen).

dd) Nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit USt-ID-Nr.

Satz 3 des § 3a Abs. 2 UStG regelt die Gleichstellung von nicht unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen oder privaten Rechts, die sonstige Leistungen empfangen, mit einem Unternehmer; Voraussetzung ist, dass ihnen eine USt-ID-Nr. erteilt wurde. Der Leistungsort liegt dann am Ansässigkeitsort der juristischen Person. Betroffen sind juristische Personen, die z.B. bei Überschreiten der Erwerbsschwelle zur Versteuerung von innergemeinschaftlichen Erwerben umsatzsteuerlich registriert sind. Juristische Personen des öffentlichen Rechts fallen aber nur dann unter die Regelung des § 3a Abs. 2 Satz 3 UStG, wenn sie ausschließlich hoheitlich tätig sind und über eine USt-ID-Nr. verfügen. Ausschließlich nicht unternehmerisch tätige juristische Personen, denen eine USt-ID-Nr. erteilt worden ist (z.B. auch eine Holding mit ausschließlicher Verwaltungstätigkeit), müssen diese gegenüber dem leistenden Unternehmer verwenden, damit dieser die Leistungsartregelung des § 3a Abs. 2 UStG anwenden kann. Verwendet die nicht unternehmerisch tätige juristische Person als Leistungsempfänger keine USt-ID-Nr., hat der leistende Unternehmer nachzufragen, ob ihr eine solche Nummer erteilt worden ist (vgl. auch A 3a.2 Abs. 7 UStAE).

ee) Juristische Person die unternehmerisch und nicht unternehmerisch tätig sind

Nach Satz 3 des § 3a Abs. 2 UStG ergibt sich der Leistungsort auch beim Leistungsempfänger, wenn eine sonstige Leistung an eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, erbracht wird; dies gilt nicht für sonstige Leistungen, die **ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt** sind.

Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des öffentlichen Rechts, die hoheitlich und unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung nicht darauf an, ob die Leistung für den unternehmerischen oder den hoheitlichen Bereich ausgeführt worden ist; bei den Gebietskörperschaften Bund und Länder ist stets davon auszugehen, dass sie sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig sind. Der Leistungsort bestimmt sich in diesen Fällen - unabhängig davon, ob die Leistung für den hoheitlichen oder den unternehmerischen Bereich bezogen wird - nach § 3a Abs. 2 Satz 3 i.V.m. Satz 1 UStG. Ausgeschlossen sind nur die der Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG fallenden sonstigen Leistungen, die für den privaten

Bedarf des Personals der juristischen Person des öffentlichen Rechts bestimmt sind.

Bei Leistungsbezügen juristischer Personen des privaten Rechts, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig sind, kommt es für die Frage der Ortsbestimmung ebenfalls nicht darauf an, ob die Leistung für das Unternehmen ausgeführt worden ist. Ausgeschlossen sind nur die der Art nach unter § 3a Abs. 2 UStG fallenden sonstigen Leistungen, die für den privaten Bedarf des Personals der juristischen Person des privaten Rechts bestimmt sind.

3.3.2 Grundstücksleistung (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG)

Gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG gilt für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (einschließlich Werkleistungen) abweichend von § 3a Abs. 1 und 2 UStG das Belegenheitsprinzip. Ort der Leistung ist dort, wo das Grundstück liegt. Damit soll das Bestimmungslandprinzip realisiert werden. Die Besteuerung soll - entsprechend der EG-Richtlinie - am Ort des Verbrauchs stattfinden. Diese Regelung gilt sowohl für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer (§ 3a Abs.1 UStG) als auch an Leistungsempfänger im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG. **Leistungen** im Zusammenhang mit einem Grundstück sind nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 UStG insbesondere:

- sonstige Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art
- sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken
- sonstige Leistungen, die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder Ausführung von Bauleistungen dienen

Zu den sonstigen Leistungen der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art (**§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a UStG**) gehört die **Vermietung und die Verpachtung** von Grundstücken. Die Begriffe Vermietung und Verpachtung sind grundsätzlich nach bürgerlichem Recht zu beurteilen. **Es kommt nicht darauf an, ob die Vermietungs- oder Verpachtungsleistung nach § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei ist.** Unter die Vorschrift fällt u.a. auch die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer bereithält, um kurzfristig Fremde zu beherbergen, die Vermietung von Plätzen, um Fahrzeuge abzustellen, die Überlassung von Wasser- und Bootsliegeplätzen für), die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen und die entgeltliche Unterbringung auf einem Schiff, das für längere Zeit auf einem Liegeplatz befestigt ist (vgl. BFH-Urteil vom 7.3.1996, V R 29/95, BStBl TT S. 341). Das gilt auch für die Vermietung und Verpachtung von Maschinen und Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören, wenn sie wesentliche Bestandteile oder Scheinbestandteile eines Grundstücks sind (vgl. A 3a.3. Abs. 4 UStAE). Zu Besonderheiten bei der Überlassung von Camping-, Park- und Bootsliegeplätzen siehe A 3a.3. Abs. 5 UStAE.

Zu den sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit der Veräußerung oder dem Erwerb von Grundstücken (§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe b UStG) gehören die sonstigen Leistungen der Grundstücksmakler und Grundstückssachverständigen sowie der Notare bei der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und anderen Verträgen, die auf die Veränderung von Rechten an einem Grundstück gerichtet sind und deshalb zwingend einer notariellen Beurkundung bedürfen, z. B. Bestellung einer Grundschuld. Bei selbständigen Beratungsleistungen der Notare, die nicht im Zusammenhang mit der Beurkundung von Grundstückskaufverträgen und Grundstücksrechten stehen, richtet sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 1, 2 oder 4 Sätze 1 und 2 Nr. 3 UStG (A 3a.3 Abs. 7 UStAE).

Zu den sonstigen Leistungen die der Erschließung von Grundstücken oder der Vorbereitung, Koordinierung oder Ausführung von Bauleistungen dienen (**§ 3a Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe c UStG**) gehören z. B. die Leistungen der Architekten, Bauingenieure, Vermessungsingenieure, Bauträgersgesellschaften, Sanierungsträger sowie der Unternehmer, die Abbruch- und Erdarbeiten ausführen. Die Vorschrift erfasst auch Wartungs-, Renovierungs- und Reparaturarbeiten an Gebäuden oder Gebäudeteilen (vgl. A 3a.3 Abs. 8 UStAE).

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG fällt ferner die Vermittlung von Vermietungen von Grundstücken, nicht aber die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen (vgl. A 3a.3. Abs. 9 Nr. 2 UStAE).

U.a. folgende Leistungen stehen **nicht** im engen Zusammenhang mit einem Grundstück bzw. das Grundstück stellt bei diesen Leistungen keinen zentralen und unverzichtbaren Teil dar (A 3a.3. Abs. 10 UStAE):

- Erstellung von Bauplänen für Gebäude und Gebäudeteile, die keinem bestimmten Grundstück oder Grundstücksteil zugeordnet werden können
- die Veröffentlichung von Immobilienanzeigen, z. B. durch Zeitungen
- die Finanzierung und Finanzierungsberatung im Zusammenhang mit dem Erwerb eines Grundstücks und dessen Bebauung
- Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen (vgl. EuGH-Urteil vom 27.10.2011, C-530/09, BStBl 2012 TT S. 160).

Hinsichtlich der sonstigen Leistungen bei Messen und Ausstellungen siehe A 3a.4 UStAE.

3.3.3 Vermietung von Beförderungsmitteln (§ 3 a Abs.3 Nr. 2 UStG)

a) Kurzfristige Vermietung

§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 und 2 UStG legt einen speziellen Leistungsort bei der **kurzfristigen** Vermietung von **Beförderungsmitteln** fest. Danach befindet sich der Leistungsort unabhängig vom Status des Leistungsempfängers (egal ob an Nichtunternehmer oder Leistungsempfänger im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG) an dem Ort, an dem das Beförderungsmittel **dem Leistungsempfänger zur Verfügung gestellt (d.h. körperlich übergeben) wird.**

Kurzfristige Vermietung	Beförderungsmittel
Der Begriff der kurzfristigen Vermietung wird lt. Gesetzestext mit bis zu 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und bis zu 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln definiert. Die Vermietung muss ununterbrochen erfolgen, entscheidend ist die tatsächliche Dauer der Nutzungsüberlassung (A 3a.5 Abs. 1 S. 2 UStAE).	Als Beförderungsmittel sind Gegenstände anzusehen, deren Hauptzweck auf die Beförderung von Personen und Gütern zu Lande, zu Wasser oder in der Luft gerichtet ist (A 3a.5 Abs. 2 S. 1 UStAE). Zahlreiche Beispiele zu Beförderungsmitteln sind in A 3a.5 Abs. 2 UStAE genannt.

b) Langfristige Vermietung eines Beförderungsmittels

Nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG** wird die langfristige Vermietung (mehr als 30 Tage) eines Beförderungsmittels an dem Ort erbracht, an dem der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat, **wenn** die Vermietung an einen **Empfänger** erfolgt, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige Person, der eine USt-ID-Nr. erteilt worden ist (**Nichtunternehmer**).

Sollte der Empfänger der sonstigen Leistung nicht zu diesem Personenkreis zählen (Unternehmer), so bestimmt sich der Ort der sonstigen Leistung nach § 3a Abs. 2 UStG.

Beispiel aus A 3a.5 UStAE

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

Lösung

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

c) Langfristige Vermietung eines Sportbootes

Nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 4 UStG** richtet sich bei einer langfristigen Vermietung (mehr als 90 Tage) eines **Sportbootes** an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige Person, der eine USt-ID-Nr. erteilt worden ist (Nichtunternehmer), der Leistungsort nach dem Ort, an dem das Sportboot dem Leistungsempfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wurde, d.h. es ihm übergeben wurde, **wenn sich auch der Sitz der Geschäftsleitung oder eine Betriebsstätte desleistenden Unternehmers an diesem Ort befindet**. Sollte dies nicht erfüllt sein, richtet sich der Ort nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 Satz 3 UStG. Zur Definition des Begriffs Sportboote siehe A 3a.5. Abs. 12 UStAE.

Beispiel aus A 3a.5 UStAE

Das Bootsvermietungsunternehmen B mit Sitz in Düsseldorf vermietet an den Nichtunternehmer N mit Wohnsitz in Köln eine Yacht für vier Monate. Die Übergabe der Yacht erfolgt an der Betriebsstätte des B in einem italienischen Adriahafen.

Lösung

Der Leistungsort für die Vermietungsleistung des B an N ist in Italien, dem Ort, an dem das vermietete Boot tatsächlich von B an N übergeben wird, da sich an dem Übergabeort auch eine Betriebsstätte des B befindet.

3.3.4 Sonstige Leistungen am Tätigkeitsort (§ 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG)

§ 3 a Abs. 3 Nr. 3 UStG gilt nur für sonstige Leistungen, die in einem positiven Tun bestehen. Der Leistungsort richtet sich danach, wo die maßgebliche Ausübung der Tätigkeit erfolgt. Unerheblich ist, wo der Erfolg eintritt (vgl. A 3a.6 Abs. 1 UStAE).

a) § 3a Abs. 3 Nr. 1a) UStG: Kulturelle, künstlerische, wissenschaftliche etc. Tätigkeiten

§ 3a Abs. 3 Nr. 3 a UStG gilt nur für Leistungen an einen Empfänger, der weder Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wurde, noch eine nicht unternehmerische juristische Person des öffentlichen Rechts, der eine USt-ID-Nr. erteilt wurde (Nichtunternehmer, b2c). Zu den unter dieser Vorschrift einzuordnenden Leistungen zählen auch tontechnische Leistungen im Zusammenhang mit künstlerischen oder unterhaltenden Leistungen (A 3a.6. Abs. 3 Satz 2 UStAE).

Bei künstlerischen und wissenschaftlichen Leistungen besteht eine Konkurrenz zur Vorschrift des § 3a Abs. 4 Nr. 1 UStG, da bei diesen Leistungen oft auch Urheberrechte oder ähnliche Rechte übertragen werden. Hier ist die durchgeführte Leistung differenzierter zu betrachten. Es ist zu untersuchen, ob der wirtschaftliche Gehalt der persönlichen Tätigkeit des Unternehmers oder der Übertragung des Urheberrechts im Vordergrund steht.

Für die Gewährung von Eintrittsberechtigungen für solche Leistungen an Unternehmer und nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-ID-Nr. wurde der § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG geschaffen (Ort tatsächliche Leistungserbringung). Die Einräumung der Eintrittsberechtigung an Nichtunternehmer erfolgt jedoch weiterhin nach dem § 3a Abs. 3 Nr. 3a) UStG.

Zu den Eintrittsberechtigungen gehören insbesondere das Recht auf Zugang zu Darbietungen, Theateraufführungen, Zirkusvorstellungen, Freizeitparks, Konzerten, Ausstellungen, ähnlichen kulturellen Veranstaltungen, Sportveranstaltungen sowie das Recht auf Zugang zu der Allgemeinheit offenstehenden Veranstaltungen auf dem Gebiet des Unterrichts, Wissenschaft, Konferenzen, Seminaren etc. (vgl. A 3a.6. Abs. 13 Satz 3 UStAE). Zur Behandlung von Zwischenhändlern siehe A 3a.6. Abs. 13 Satz 1 UStAE. Außerdem werden Leistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen, einschließlich der Leistungen der jeweiligen Veranstalter von dieser Ortsvorschrift erfasst (vgl. auch A 3a.4 UStAE).

b) § 3 a Abs. 3 Nr. 3b) UStG: Restaurationsleistungen

Die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsleistungen) mit Ausnahme der Abgabe an Bord von Schiffen, Luftfahrzeugen und Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets (dann § 3e UStG). Ort ist der Tätigkeitsort, also der Abgabeort an den Verbraucher, d.h. dort, wo der Verzehr stattfindet. Diese Ortsregelung gilt sowohl für sonstige Leistungen an Nichtunternehmer als auch an Unternehmer und nicht unternehmerisch tätigen juristischen Personen mit USt-ID-Nr. Beachte: Die Ortsregelung gilt nur für sonstige Leistungen. Sofern die Bewirtung als Lieferung anzusehen ist, greift § 3 Abs. 5a UStG.

c) § 3 a Abs. 3 Nr. 3 c UStG : Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen

Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen wie Werkleistungen, Wartungsleistungen und Begutachtung dieser Gegenstände. Der Leistungsort ist der Ort, an dem die Tätigkeit erbracht wird, also der Tätigkeitsort. Die Vorschrift greift nur bei Leistungen an einen Empfänger, der weder Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung ausgeführt wurde, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person des öffentlichen Rechts, der eine USt-ID-Nr. erteilt wurde (Nichtunternehmer). Bei Leistungsempfängern im Sinne des § 3a Abs. 2 UStG bestimmt sich auch der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG.

Bei Arbeiten an unbeweglichen körperlichen Gegenständen findet grds. § 3a Abs. 3 Nr. 1 c) UStG Anwendung. Bei Werklieferungen erfolgt die Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 5a UStG.

Die Begutachtung beweglicher körperlicher Gegenstände durch Sachverständige gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 c) UStG hat Vorrang vor § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG (A 3a.6. Abs. 12 S. 1 UStAE).

3.3.5 Arbeitsfälle zum Thema: Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 3 Nr. 1 -3 UStG**Fall 36**

Eine belgische Grundstücksgesellschaft betreibt in der Saison an der Ostsee in Heiligendamm einen Campingplatz für kurzfristige Vermietungen. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung? Steuerbarkeit?*

Fall 37

Die italienische Architektin Angela Bellissimo fertigt eine Bauzeichnung für einen Landsitz am Starnberger See an. Nach einer Besichtigung des Grundstücks ist sie ausschließlich in Italien tätig. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 38

Der Mietwagenunternehmer M aus Berlin vermietet einen Porsche 911 an den Privatmann P für eine Fahrt von Berlin nach Barcelona und zurück. P holt den PKW am 07.08. ab und bringt ihn am 18.08. zurück. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 39

Die in Belgien lebende Künstlerin Helga Lotto gibt in Hamburg ein Konzert und führt dieses ohne eine Künstleragentur durch und übernimmt den Ticketverkauf selbst. Sie bereitet sich intensiv auf dieses Konzert in seinem Studio in Belgien vor. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 40

Der inländische Unternehmer U, der in 01 Spezialmaschinen nach Belgien an den Unternehmer B geliefert hatte, führt in 03 Wartungsarbeiten - ohne Materialeinsatz - an diesen Maschinen aus. Die Wartungsarbeiten erfolgen in der Werkstatt des U in Bremen. U erteilt eine Rechnung über 2.000,- € zzgl. USt. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 41

Abwandlung zu Fall 5: Der U repariert ein Segelboot des belgischen Privatmannes B. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

3.3.6 Vermittlungsleistung, § 3 Abs. 3 Nr. 4 UStG

Unter **§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG** fallen Vermittlungsleistungen an einen Empfänger, der weder ein Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person, der eine USt-ID-Nr. erteilt worden ist.

Eine Vermittlungsleistung ist gegeben, wenn jemand im Namen und für Rechnung eines Dritten (Fremden) handelt, wie typischerweise der Handelsvertreter oder Handelsmakler. Es kann aber auch jeder andere Unternehmer Vermittlungsleistungen als Hilfs- oder Nebengeschäfte erbringen.

Für fremde Rechnung handelt jemand, wenn er statt seines eigenen Interesses, das des Auftraggebers wahrnimmt. Er trägt kein eigenes Geschäftsrisiko und hat lediglich Anspruch auf Provision. Abzugsgrenzen davon sind der Eigenhändler (Handeln im eigenen Namen für eigene Rechnung) und der unechte Agent (für eigene Rechnung, im fremden Namen). Unechte Agenten sind z. B. Franchisenehmer, die unter einem bekannten Markennamen auftreten. Hier werden keine Vermittlungsleistungen ausgeführt, sondern die getätigten Umsätze (Lieferungen und sonstige Leistungen) werden dem ausführenden Unternehmer direkt zugerechnet. Dieser trägt auch das Geschäftsrisiko. Der unechte Agent wird wie ein Eigenhändler behandelt. Der Franchisegeber tätigt dabei ebenfalls Lieferungen (Warenlieferungen) oder sonstige Leistungen (Überlassung von Einrichtungsgegenständen, Know-how, Markenzeichen etc.).

Nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG ist der Leistungsort für die Vermittlungsleistung grundsätzlich dort, wo die vermittelte Leistung ausgeführt wird. Daher ist grundsätzlich zunächst der Ort der vermittelten Leistung (Lieferung oder so. Leistung) zu bestimmen und anschließend für den Leistungsort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG zu verwenden.

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG fällt auch die Vermittlung der kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen, von Fremdenzimmern, Ferienwohnungen, Ferienhäusern und vergleichbaren Einrichtungen an Nichtunternehmer (A 3a.7 Abs. 1 S. 3 UStAE). Nicht unter § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG fallen die Umsätze der Grundstücksmakler (vgl. § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG). Bei den Vermittlungsleistungen sind die Befreiungsvorschriften § 4 Nr. 5 a – d UStG, § 4 Nr. 8 UStG und § 4 Nr. 11 UStG zu beachten

3.3.7 Einräumung von Eintrittsberechtigungen, § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG

§ 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG bestimmt den Ort Veranstaltungsleistung auf dem Gebiet des Unterrichts, der Wissenschaft, aber auch bei sportlichen und unterhaltenden Leistungen. Diese Ortsvorschrift setzt zwingend einen Unternehmer als Leistungsempfänger voraus (b2b) und grenzt sich insoweit von der Ortsvorschrift nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 a) UStG ab. Bislang war in A 3a.6 Abs. 13 Satz 3 Nr.3 UStAE zudem geregelt, dass die durchzuführende Veranstaltung für die Öffentlichkeit allgemein zugänglich ist. Dieses Merkmal hat der Europäische Gerichtshof in einem Urteil (Rechtssache C-647/17 (Srf konsulterna)) jedoch nicht anerkannt. Aus diesem Grunde wurde der Anwendungserlass mit BMF-Schreiben vom 09.06.2021 geändert. Demnach

ist es nunmehr nicht mehr erforderlich, dass die Veranstaltung der allgemeinen Öffentlichkeit zur Verfügung steht. Ergänzend weist das BMF jedoch ausdrücklich darauf hin, dass § 3a Abs. 3 Nr.5 UStG zwingend die physische Anwesenheit des Leistungsempfängers voraussetzt. Demnach sind Online-Teilnahmen von der Anwendung dieser Ortsvorschrift ausgenommen.

3.3.8 Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Vermittlungsleistung

Fall 42

Die deutsche Künstleragentur K vermittelt der Diskothek D in Magdeburg ein Konzert der deutschen Band „Revolverheld“ in Magdeburg. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 43

Die Vermittlung erfolgt an den Magdeburger Oberbürgermeister O, der die Band gern auf seinem 40. Geburtstag auftreten lassen möchte. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

3.3.9 Katalogleistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG

Bei den Katalogleistungen i. S. d. § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG bestimmt sich der Ort grundsätzlich danach, wo der Empfänger seinen Wohnsitz oder Sitz hat. Diese Ortsbestimmung gilt aber nur bei Leistungen an Empfänger, die weder Unternehmer sind, für dessen Unternehmen die Leistung erbracht wurde, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-ID-Nr. (Nichtunternehmer). Außerdem muss dieser Empfängerkreis seinen Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet haben.

Bei Katalogleistungen an Unternehmer ergibt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG (Leistungsort am Sitzort des Leistungsempfängers). Ist der Empfänger der Katalogleistungen ein Nichtunternehmer und hat er seinen Wohnsitz oder Sitz in der EU, greift § 3a Abs. 1 UStG. Hinsichtlich des Leistungskatalogs des § 3a Abs. 4 Satz 2 UStG ergeben sich detaillierte Informationen aus A 3a.9 UStAE.

3.3.10 Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, der Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen und der auf elektronischem Weg erbrachten sonst. Leistungen, § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG

Bei den in § 3a Abs.5 Satz 2 UStG aufgezählten Katalogleistungen (elektronische Dienstleistungen) bestimmt sich der Ort grundsätzlich ebenfalls danach, wo der Empfänger seinen Wohnsitz, Sitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat. Diese Ortsbestimmung gilt nach § 3a Abs. 5 Satz 1 UStG aber auch nur bei Leistungen an Empfänger, die weder Unternehmer sind, für dessen Unternehmen die Leistung erbracht wurde, noch eine nicht unternehmerisch tätige juristische Person mit USt-ID-Nr., noch eine juristische Person, die sowohl unternehmerisch als auch nicht unternehmerisch tätig ist, bei der die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafters bestimmt ist (Nichtunternehmer). Der leistende Unternehmer kann regelmäßig davon ausgehen, dass ein im Inland oder im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässiger Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer ist, wenn dieser dem leistenden Unternehmer keine USt-ID-Nr. mitgeteilt hat (A 3a.9a. Abs. 1 Satz 2 UStAE). Wo der Leistungsempfänger seinen Sitz hat, ist für § 3a Abs. 5 UStG irrelevant (im Gegensatz zu § 3a Abs. 4 UStG).

Gemäß § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG ist eine Geringfügigkeitsschwelle zu prüfen. Demnach findet die

Ortsverlagerung dann keine Anwendung, wenn der leistende Unternehmer seinen Sitz nur in einem Mitgliedsstaat hat und der Gesamtbetrag der elektronischen Umsätze i.S.v. § 3a Abs. 5 Satz 2 UStG zuzüglich der Umsätze aus innergemeinschaftlichen Fernverkäufen i.S.v. § 3c Abs. 1 Satz 2 und 3 UStG im vorangegangenen Kalenderjahr und im laufendem Kalenderjahr 10.000,- € nicht überschreitet. Der leistende Unternehmer hat nach § 3a Abs. 5 Satz 5 UStG die Möglichkeit auf die Anwendung dieser Geringfügigkeitsschwelle zu verzichten.

3.3.11 Arbeitsfälle zum Thema: Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 4 und 5 UStG

Arbeitsfall 44

Steuerberaterin S aus Bad Bentheim fertigt den Abschluss für die inländische Betriebsstätte B des holländischen Unternehmens U. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Arbeitsfall 45

Steuerberaterin S aus Hannover fertigt für den

- a) in Holland
- b) in der Schweiz

lebenden Privatmann P dessen Einkommenssteuererklärung; dieser ist hier mit erheblichen Einkünften aus Kapitalvermögen beschränkt einkommensteuerpflichtig. *Wo liegt jeweils der Ort der sonstigen Leistung?*

Arbeitsfall 46

Der in Madrid (Spanien) ansässige Unternehmer Jose vertreibt ausschließlich auf elektronischem Weg (Internet) speziell entwickelte Software an in Deutschland ansässige Privatpersonen. Dier hieraus erzielten Umsätze betragen seit Jahren jährlich 100.000,- €. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Arbeitsfall 47

Abwandlung zu Fall 9: Jose vertreibt an in Deutschland ansässige Unternehmer die o. g. Software. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

3.3.12 Ort der sonstigen Leistung, § 3a Abs. 6, 7 und 8 UStG

§ 3a Abs. 6 UStG greift für Drittlandsunternehmer in Ausnahmefällen bei sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG, bei sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 1 und 2 UStG, sowie bei der Vermietung von Beförderungsmitteln. Der Ort der sonstigen Leistungen wird ins Inland verlagert, wenn sie hier genutzt oder ausgewertet werden.

Auch umgekehrt werden bestimmte Leistungen (kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, eines Kraftomnibusses oder ein ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmtes Straßenfahrzeug) eines inländischen Unternehmers ins Drittland verlagert und sind somit dann steuerbar, wenn der Leistungsempfänger Drittlandsunternehmer ist und die Leistung im Drittland nutzt (§ 3a Abs. 7 UStG).

Der § 3a Abs. 8 UStG führt zur Verlagerung des Ortes der sonstigen Leistung in das Drittland (abweichend von Absatz 2), wenn ein Unternehmer eine Güterbeförderung, ein Beladen, Entladen oder ähnliche mit der

Beförderung eines Gegenstandes im Zusammenhang stehende Leistungen im Sinne des § 3b Abs. 2 UStG, eine Arbeit an beweglichen körperlichen Gegenständen oder eine Begutachtung dieser Gegenstände oder eine Reisevorleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 5 UStG oder eine Veranstaltungsleistung im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen ausführt und diese Leistung im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird. Dies liegt vor, wenn sie tatsächlich ausschließlich dort in Anspruch genommen werden können (A 3a.14. Abs. 5 Satz 2 UStAE). Zudem muss es sich um einen Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG handeln (A 3a. 14. Abs. 5 Satz 1 UStAE). Bei der Ausführung der o.g. Leistung in einem der in § 1 Abs. 3 UStG genannten Gebiete, erfolgt keine Verschiebung in das Drittlandgebiet (§ 3a Abs. 8 Satz 2 UStG).

3.3.13 Ort der Beförderungsleistung, § 3b UStG

a) Allgemeines

In § 3b UStG wird zwischen Güterbeförderungen und Personenbeförderungen differenziert, wobei die erstgenannte noch einmal danach überprüft werden kann, ob es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung handelt.

- a) Bei **Güterbeförderungsleistungen** ist zu prüfen, ob Leistungsempfänger ein Unternehmer / gleichgestellte juristische Person (Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG) oder ein Nichtunternehmer ist. Der Leistungsort bei **Güterbeförderungsleistungen** und damit in Zusammenhang stehende Leistungen im **zwischenunternehmerischen Bereich (sog. B2B- Umsätze)** richtet sich nach § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerortprinzip).

Bei der **Personenbeförderung** kommt es zu einer räumlichen Fortbewegung von Personen durch eine Beförderungsleistung. Auch die Überlassung eines Fahrzeugs mit Chauffeur ist eine Personenbeförderung im Sinne des § 3b UStG (BFH-Urteil vom 8.9.2011, BStBl. 2012 II, S. 620). Die Beförderungsleistung wird grds. dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird - Streckenprinzip - (§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG). Die Ortsbestimmung des § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG ist bei sonstigen Leistungen sowohl an Nichtunternehmer als auch an Unternehmer und diesen gleichgestellten juristischen Personen anzuwenden und somit bei sämtlichen Leistungsempfängern. Eine Steuerbefreiung für den auf den auf das Inland entfallenden steuerbaren Teil gibt es nicht. Ausnahmen von der Aufteilung zwischen dem steuerbaren/steuerpflichtigen und nichtsteuerbaren Teil enthalten die §§ 2 - 7 UStDV.

Das Entgelt für die Beförderung ist nach § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG in einen steuerpflichtigen und einen nichtsteuerbaren Anteil aufzuteilen (A 3b.1. Abs. 4 UStAE). Eine Aufteilung entfällt lediglich bei Beförderungsleistungen ausländischer Busunternehmer, wenn eine Grenze zum Drittland überschritten wird. Hierfür bestimmt § 16 Abs. 5 UStG, dass bei Personenbeförderungen im Gelegenheitsverkehr mit Kraftomnibussen, die nicht im Inland zugelassen sind, die Umsatzsteuer vom Zoll im Wege der Beförderungseinzelbesteuerung erhoben wird (vgl. auch A 16.2. UStAE).

b) Güterbeförderungen**aa) Güterbeförderung im Inlands- und Drittlandsgebiet**

Eine Beförderungsleistung wird grundsätzlich dort ausgeführt, wo die Beförderung bewirkt wird, § 3b Abs. 1 Satz 3 UStG - Streckenprinzip. Diese Regelung gilt nur für Güterbeförderungen an Empfänger, die weder Unternehmer sind, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wurde, noch eine nicht unternehmerische juristische Person mit USt-ID-Nr. ist (Nichtunternehmer).

Erstreckt sich die Beförderungsleistung teilweise auf das Inland und auf ein Drittland, so muss die Leistung aufgeteilt werden (§ 3b Abs. 1 Satz 2 UStG). Der steuerbare Teil der auf das Inland entfällt ist aber steuerfrei nach § 4 Nr. 3a UStG (grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen der Ausfuhr). Zur Behandlung kürzerer Streckenanteile bei grenzüberschreitenden Güterbeförderungen vgl. § 2 bis 4 UStDV (§ 3b Abs. 1 Satz 4 Nr. 1 UStG).

bb) Innergemeinschaftliche Güterbeförderung (§ 3b Abs. 3 UStG, A 3b.3. UStAE)

Für eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung müssen gem. § 3b Abs. 3 Satz 1 UStG folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Beförderung eines Gegenstandes
- Beginn der Beförderung in einem Mitgliedstaat (Abgangsort)
- Ende der Beförderung in einem anderen Mitgliedstaat (Ankunftsort)
- Empfänger ist weder Unternehmer, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wurde, noch eine nicht unternehmerische juristische Person, der eine USt-ID-Nr. erteilt wurde (Nichtunternehmer)

Nach § 3b Abs. 3 Satz 1 UStG gilt die innergemeinschaftliche Beförderung grundsätzlich an dem Ort als ausgeführt, an dem sie beginnt. Eine Aufteilung der Streckenanteile erfolgt nicht. Unerheblich ist, wenn die Güterbeförderung über das Drittlandsgebiet erfolgt. Eine Anfahrt des Beförderungsunternehmers zum Abgangsort ist nicht maßgeblich. Entsprechendes gilt für den Ankunftsort (vgl. A 3b.3. Abs. 2 UStAE).

Die deutschen Freihäfen gehören unionsrechtlich zum Gebiet der Bundesrepublik Deutschland (Artikel 5 MwStSystRL). Deshalb ist eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung auch dann gegeben, wenn die Beförderung in einem deutschen Freihafen beginnt und in einem anderen EU- Mitgliedstaat endet oder umgekehrt (A 3b.3. Abs. 3 UStAE).

cc) Gebrochene innergemeinschaftliche Güterbeförderung (A 3b.4 UStAE)

Eine gebrochene Güterbeförderung liegt vor, wenn einem Beförderungsunternehmen für die Güterbeförderung über die gesamte Beförderungsstrecke ein Auftrag erteilt wird, jedoch bei der Durchführung der Beförderung mehrere Beförderungsunternehmer nacheinander mitwirken. Auch hier müssen Beginn und Ende der gebrochenen innergemeinschaftlichen Güterbeförderung in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten liegen. Auftraggeber muss ein Nichtunternehmer sein (vgl. A 3a.1. Abs. 1 UStAE). Der Leistungsort ist danach der Abgangsort nach § 3b Abs. 3 UStG.

3.3.14 Arbeitsfälle zum Thema: Ort der Beförderungsleistung, § 3b UStG

Fall 48

Der Busunternehmer B befördert eine Reisegesellschaft von Mannheim nach Bern (Schweiz) und zurück. Die Gesamtstrecke beträgt 660 km, davon werden 160 km in der Schweiz gefahren. Das Gesamtentgelt für B beträgt 1.000,- € (netto). *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 49

Die in Berlin ansässige Frachtführerin F befördert Waren im Auftrag des deutschen Unternehmers D von a) Berlin nach Bern und b) Berlin nach Paris. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

Fall 50

Die Privatperson P, gescheiterter Auswanderer aus Deutschland, beauftragt den deutschen Frachtführer F, Güter von Spanien zurück nach Deutschland zu befördern. *Wo liegt der Ort der sonstigen Leistung?*

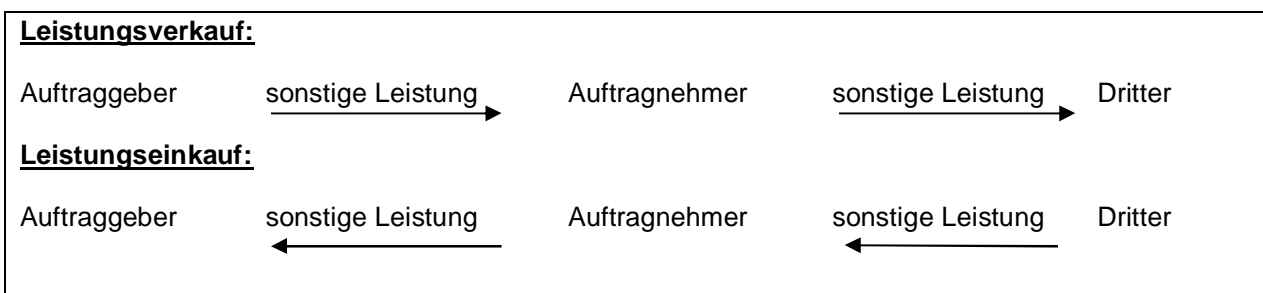
3.3.15 Ort die mit der Beförderungsleistung zusammenhängenden Leistungen

Das Beladen, Entladen, Umschlagen eines Gegenstandes sowie ähnliche mit der Beförderung (z.B. kurzfristige Zwischenlagerung, Verpacken, Wiegen) zusammenhängende Leistungen an einen Empfänger, der weder Unternehmer ist, für dessen Unternehmen die Leistung bezogen wird, noch eine nicht unternehmerische juristische Person mit USt-ID-Nr. (Nichtunternehmer), werden dort ausgeführt, wo der Unternehmer ausschließlich oder zum wesentlichen Teil tätig wird. Es muss sich hierbei um selbstständige Leistungen handeln. Handelt es sich um unselbstständige Nebenleistungen, teilt sie das Schicksal der Hauptleistung (A 3b.2 Abs. 3 UStG). Grundsätzlich gilt dies bei allen Beförderungsleistungen.

Ist der Leistungsempfänger der sonstigen Leistung ein Unternehmer, richtet sich der Ort für derartige Leistungen nach § 3a Abs. 2 UStG.

3.4 Dienstleistungskommission gem. § 3 Abs. 11 UStG (A 3.15. UStAE)

Wird ein Unternehmer in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet und handelt er dabei im eigenen Namen, jedoch für fremde Rechnung, gilt diese Leistung als an ihn und von ihm erbracht. Es wird eine Leistungskette fingiert. Sie behandelt den Auftragnehmer als Leistungsempfänger und zugleich als Leistenden. Auftreten auf fremde Rechnung bedeutet, dass er im Innenverhältnis zu seinem Auftraggeber nach verpflichtet ist, das vereinnahmte Entgelt abzüglich des Aufwendersatzes herauszugeben. Es handelt sich um eine Dienstleistungskommission, bei der, wie bei der Kommission nach § 3 Abs. 3 UStG, ein Umsatz fingiert wird (vgl. hierzu die umfassenden Ausführungen nebst Beispielen in A 3.15 UStAE).



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

Ein sog. **Leistungsverkauf** liegt vor, wenn ein von einem Auftraggeber bei der Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung an einen Dritten erbringt.

Ein sog. **Leistungseinkauf** liegt vor, wenn ein von einem Auftraggeber bei der Beschaffung einer sonstigen Leistung eingeschalteter Unternehmer (Auftragnehmer) für Rechnung des Auftraggebers im eigenen Namen eine sonstige Leistung durch einen Dritten erbringen lässt.

Im Übrigen ist jede der beiden Leistungen unter Berücksichtigung der Leistungsbeziehung gesondert für sich nach den allgemeinen Regeln des UStG zu beurteilen. Personenbezogene Merkmale der an der Leistungskette Beteiligten sind weiterhin für jede Leistung innerhalb einer Dienstleistungskommission gesondert in die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung einzubeziehen. Dies kann z.B. für die Anwendung von Steuerbefreiungsvorschriften von Bedeutung sein (vgl. z.B. § 4 Nr. 19 a) UStG) oder für die Bestimmung des Orts der sonstigen Leistung, wenn er davon abhängig ist, ob die Leistung an einen Unternehmer oder einen Nichtunternehmer erbracht wird (vgl. A 3.15. Abs. 2 und 3 UStG). Die zivilrechtlich vom Auftragnehmer an den Auftraggeber erbrachte Besorgungsleistung bleibt umsatzsteuerrechtlich ebenso wie beim Kommissionsgeschäft nach § 3 Abs. 3 UStG unberücksichtigt. Der Auftragnehmer erbringt im Rahmen einer Dienstleistungskommission nicht noch eine (andere) Leistung (Vermittlungsleistung). Der Auftragnehmer darf für die vereinbarte Geschäftsbesorgung keine Rechnung erstellen. Eine solche Rechnung, in der die Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist, führt zu einer Steuer nach § 14c Abs. 2 UStG (A 3.15. Abs. 4 UStAE).

3.5 Wiederholungsfälle zu dem Thema: Ort der sonstigen Leistung

Wiederholungsfall 7

Der Ingenieur T aus Bremen fertigt eine Konstruktionszeichnung für eine Maschine an. Leistungsempfänger ist

- a) ein Unternehmer in Hannover
- b) ein Privatmann in Paris
- c) eine Privatfrau in Zürich

Wiederholungsfall 8

Die Stadt Oldenburg beauftragt die Schweizer Werbeagentur WA, durch Anzeigen in deutschen Zeitungen Öffentlichkeitsarbeit für die Stadt durchzuführen. Die Stadt Oldenburg verwendet keine USt-ID-Nr. Auf Nachfrage teilt die Stadt Oldenburg dem Unternehmer WA mit, ihr sei keine USt- ID-Nr. erteilt worden.

Aufgabe

Würdigen Sie die Vorgänge umsatzsteuerlich unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen. Gehen Sie lediglich auf die **Steuerbarkeit** ein.

3.6 Lösungen zu den Arbeitsfällen des 3. Teils

Lösung Fall 36

Es handelt sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 2 UStG) der in § 4 Nr. 12 UStG bezeichneten Art (Vermietung). Sie wird gemäß § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 1a UStG dort bewirkt, wo das Grundstück liegt, also in Heiligendamm und somit im Inland gem. § 1 Abs. 2 UStG. Da es auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt liegt ein steuerbarer Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor, welcher mangels Steuerbefreiung i.S.d. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG steuerpflichtig ist.

Lösung Fall 37

Es liegt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) im Zusammenhang mit einem Grundstück vor (vgl. A 3a.3 Abs. 8 UStAE). Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 1c UStG und liegt am Belegenheitsort am Starnberger See (= Inland § 1 Abs. 2 UStG).

Lösung Fall 38

Es liegt eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 2 UStG) in der Form einer Vermietungsleistung vor. Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 2b UStG und liegt am Übergabeort in Berlin (= Inland § 1 Abs. 2 UStG), da es sich um eine kurzfristige Vermietung (weniger als 30 Tage) eines Beförderungsmittels (Porsche) handelt.

Hinweis: Für die Ortsvorschrift nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 Sätze 1 und 2 UStG ist es unerheblich, ob der Leistungsempfänger Unternehmer oder Nichtunternehmer ist.

Lösung Fall 39

Die künstlerische Darbietung ist eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). Der Ort bestimmt sich bei Leistungen an Nichtunternehmer nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG und liegt dort, wo die Leistung ausgeführt wurde, in Hamburg (= Inland § 1 Abs. 2 UStG). Dabei kommt es darauf an, wo die entscheidenden Bedingungen zum Erfolg gesetzt werden bzw. wo die jeweilige sonstige Leistung tatsächlich bewirkt wird (vgl. A 3a.6 UStAE). Die umfangreiche vorbereitende Tätigkeit in Belgien ist ohne Bedeutung.

Lösung Fall 40

U erbringt gegenüber dem Belgier B eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). Der Ort dieser sonstigen Leistung ist nicht nach § 3a Abs. 3 Nr. 3c) UStG zu bestimmen, da der Abnehmer ein Unternehmer ist. Somit bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG und liegt in Belgien (Sitz des Leistungsempfängers).

Vorteil: Der Belgier B muss nicht das Vergütungsverfahren durchführen, was zu einer Verfahrenserleichterung führt. U hat ebenfalls in Belgien keine Umsatzsteuererklärung einzureichen, da B nach belgischem Umsatzsteuerrecht Steuerschuldner wird (entsprechende Regelung zu § 13b UStG)

Hinweis: Sollte U dennoch die Umsatzsteuer in Rechnung stellen, dann schuldet er diese nach § 14c Abs. 1 UStG).

Lösung Fall 41

Der Ort dieser sonstigen Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) ist nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG zu bestimmen, da der Abnehmer ein Nichtunternehmer ist. Somit ist der Tätigkeitsort entscheidend und der Ort der sonstigen Leistung ist Bremen (= Inland § 1 Abs. 2 UStG).

Lösung Fall 42

K erbringt gegenüber D eine Vermittlungsleistung (= sonstige Leistung § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG).

Die Vermittlungsleistung (K an D) wird gem. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird. Diese Vorschrift findet jedoch keine Anwendung bei Vermittlungsleistungen an Unternehmer. Somit greift § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG: Leistungsort ist der Ort, an dem der Empfänger D sein Unternehmen betreibt, also Magdeburg.

Der Ort der sonstigen Leistung (K an D) ist Magdeburg (= Inland § 1 Abs. 2 UStG).

Lösung Fall 43

Die Vermittlungsleistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG (K an O) wird gem. § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG an dem Ort erbracht, an dem der vermittelte Umsatz ausgeführt wird, da der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer (Oberbürgermeister) ist. Somit hat zunächst die Ortsbestimmung für die Leistung der Band "Revolverheld" an den Oberbürgermeister zu erfolgen.

Die künstlerische Leistung erbringt die Band gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG in Magdeburg (Ort der Tätigkeit). § 3a Abs. 3 Nr. 3a UStG findet Anwendung, da der Leistungsempfänger der Band ein Nichtunternehmer ist (Oberbürgermeister).

Der Ort der sonstigen Leistung (K an O) ist ebenfalls Magdeburg (= Inland § 1 Abs. 2 UStG).

Lösung Fall 44

Es handelt sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG). Diese ist zwar in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG aufgeführt, die Leistung erfolgt jedoch an einen Unternehmer und somit greift diese Vorschrift nicht. Es greift § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 Satz 2 UStG: Die Leistung erfolgt an die Betriebsstätte eines Unternehmers, somit ist der Ort der sonstigen Leistung die Betriebsstätte im Inland. Der Vorgang ist im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG) ausgeführt.

Anmerkung: Zu den Voraussetzungen der Erbringung von Leistungen an eine Betriebsstätte vgl. A 3a.2 Abs. 4 UStAE.

Lösung Fall 45

- a) Es handelt sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG), die in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG aufgeführt ist. Der Leistungsempfänger ist zwar Nichtunternehmer, aber mit Wohnsitz innerhalb der EU, so dass § 3a Abs. 4 UStG nicht greift. Für die Ortsbestimmung ist § 3a Abs. 1 UStG maßgebend und der Ort ist somit Hannover (= Inland § 1 Abs. 2 UStG).
- b) Es handelt sich um eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG), die in § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG aufgeführt ist. Da der Leistungsempfänger ein Nichtunternehmer mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet ist (Schweiz), greift hier § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Satz 1 UStG und der Ort ist in der Schweiz.

Lösung Fall 46

Jose erbringt an die Privatpersonen sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Es handelt sich um auf elektronischen Weg erbrachte sonstige Leistungen gem. § 3a Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG. Leistungsempfänger sind ausschließlich Nichtunternehmer, § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 UStG. Der Ort der sonstigen Leistung ist daher grundsätzlich nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 5 UStG in Deutschland (Wohnsitz des Leistungsempfängers) und somit im Inland (§ 1 Abs. 2 UStG). Es liegt auch kein Fall des § 3a Abs. 5 Satz 3 UStG vor, da die Schwelle in Höhe von 10.000,- € sowohl im laufenden, als auch im Vorjahr überschritten wurde. Jose hat auch

Lösung Fall 47

Jose erbringt an die Unternehmer sonstige Leistungen i. S. d. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Es handelt sich um auf elektronischen Weg erbrachte sonstige Leistungen gem. § 3 Abs. Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 UStG. Leistungsempfänger sind Unternehmer, so dass die Voraussetzung nach § 3a Abs. 5 Satz 1 Nr.1 bis 3 UStG nicht erfüllt sind. Der Ort der sonstigen Leistungen ergibt sich daher aus § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG und liegt in Deutschland, Sitz der Leistungsempfänger.

Lösung Fall 48

B erbringt eine Beförderungsleistung nach § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG (Personenbeförderung). Nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3b Abs. 1 Satz 1 UStG wird der Umsatz dort ausgeführt, wo er bewirkt wird (= Beförderungsstrecke). Da sich die Strecke auch auf die Schweiz entfällt, ist nach § 3b Abs. 1 Satz 2 UStG nur der inländische Streckenteil zu berücksichtigen. Das Entgelt ist entsprechend der Kilometer aufzuteilen. Da diese Leistung auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, ist der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und mangels Befreiung i.S.d. § 4 UStG steuerpflichtig hinsichtlich des Inlandsanteils. Hinsichtlich des ausländischen Anteils ist der Umsatz nicht steuerbar.

$$\text{Formel: } \frac{1000,00 \text{ €} \times 500 \text{ km}}{660 \text{ km}} = 757,57 \text{ €}$$

Lösung Fall 49

F erbringt an D eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) in Form einer Güterbeförderung.

- a) Der Ort der Beförderung bestimmt sich nicht nach § 3b Abs. 1 Satz 3 UStG, da die Leistung an einen anderen Unternehmer erfolgt. Folglich ist der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen. Ort der Leistung ist der Ort, an dem der Empfänger sein Unternehmen ausübt. Da diese Leistung auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, ist der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und steuerfrei gem. § 4 Nr. 3a UStG (grenzüberschreitende Beförderung von Gegenständen der Ausfuhr).
- b) Der Ort der Beförderung bestimmt sich nicht nach § 3b Abs. 3 UStG, da die Leistung an einen anderen Unternehmer erfolgt. Folglich ist der Leistungsort nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG zu bestimmen. Ort der Leistung ist der Ort an dem der Empfänger sein Unternehmen ausübt. Da diese Leistung auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, ist der Umsatz nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar und nicht steuerfrei gem. § 4 Nr. 3a UStG (nur bei **Ausfuhr**lieferungen).

Lösung Fall 50

Bei der Beförderungsleistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG) des F handelt es sich um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung, weil der Transport in einem EU-Mitgliedstaat beginnt und in einem anderen EU-Mitgliedstaat endet und der Leistungsempfänger Nichtunternehmer ist. Der Ort dieser Beförderungsleistung liegt in Spanien, da die Beförderung der Güter in Spanien beginnt (§ 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3b Abs. 3 UStG). Da Spanien nicht Inland ist (§ 1 Abs. 2 UStG) ist der Umsatz in Deutschland nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. F ist Steuerschuldner in Spanien (Artikel 193 MwStSystRL, vgl. auch Abschn. 3b.3 UStAE). Die Abrechnung richtet sich nach den Regelungen des spanischen Umsatzsteuerrechts.

3.7 Lösungen zu den Wiederholungsfällen des Teils**Lösung Wiederholungsfall 7**

I erbringt eine sonstige Leistung (Ingenieurleistung), § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG.

- a) Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 2 UStG in Hannover (= Inland § 1 Abs. 2 UStG, Ort des die Leistung empfangenen Unternehmers. Da die sonstige Leistung auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, ist sie steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) auch steuerpflichtig.
- b) Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG mit dem Ort des Ingenieurs in Bremen (= Inland § 1 Abs. 2 UStG). Eine Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG greift nicht, da Leistungsempfänger eine Privatperson in der EU und nicht im Drittland. Da auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt, ist die sonstige Leistung steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) auch steuerpflichtig.
- c) Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG mit dem Wohnsitz der Drittländerin in Zürich, Schweiz (kein Inland § 1 Abs. 2 UStG), folglich nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Lösung Wiederholungsfall 8

WA erbringt gegenüber der Stadt Oldenburg eine sonstige Leistung (§ 3 Abs. 9 Satz 1 UStG), und zwar eine Werbeleistung. Nach § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG verlagert sich der Ort ins Inland, da eine in § 3a Abs. 4 Nr. 2 UStG genannte Werbeleistung an eine j. P. d. ö. R. erbracht wird und diese im Inland genutzt wird. Da diese auch im Rahmen des Unternehmens gegen Entgelt erfolgt, ist sie steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung (§ 4 UStG) auch steuerpflichtig.

4 Unentgeltliche Wertabgaben

Inhalt

In diesem Kapitel werden die Tatbestände für unentgeltliche Wertabgaben der §§ 3 Abs. 1b UStG und 3 Abs. 9a UStG, sowie die in diesem Zusammenhang einschlägigen Ortsvorschriften und Bemessungsgrundlagen im Sinne von § 10 Abs. 4 UStG. Das Kapitel schließt mit einer Darstellung zur umsatzsteuerlichen Behandlung der privaten Pkw-Nutzung.

4.1 Unentgeltliche Lieferungen

Mit der Umsatzsteuer soll der private Endverbraucher belastet werden. Während ein Unternehmer die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für Leistungen an sein Unternehmen als Vorsteuer abziehen kann, muss der Endverbraucher die Umsatzsteuer an den Leistungserbringer zahlen, ohne dass er die Möglichkeit eines Ausgleichs gegenüber dem Finanzamt hätte.

Aus Gründen der Steuergerechtigkeit muss daher auch der Unternehmer, sofern er „Leistungen“ an sich als Privatperson erbringt, einem privaten Endverbraucher gleichgestellt werden. Eine Steuerbarkeit solcher Transfers vom unternehmerischen in den privaten Bereich nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist aber eigentlich nicht möglich, da es an den zwei Beteiligten eines Leistungsaustausches und an einer Entgeltzahlung fehlt.

Hierfür wurde für den Bereich der Lieferungen § 3 Abs. 1 b UStG und für den Bereich der sonstigen Leistungen § 3 Abs. 9 a UStG als Gleichstellungsfunktion geschaffen. Die Gleichstellung der dort genannten Verwendungen für den privaten Bereich mit den Lieferungen bzw. sonstigen Leistungen führt dazu, dass die Wertabgaben ebenfalls unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG fallen und die Normen zur Steuerbefreiung und Steuersatz entsprechend gelten. Lediglich die Befreiung für die Ausfuhrlieferung (§ 6 Abs. 5 UStG) und für die Lohnveredelung an Gegenständen der Ausfuhr (§ 7 Abs. 5 UStG) gelten nicht.

Folgende unentgeltliche Wertabgaben werden unterschieden:

1. Entnahme von Gegenständen für Zwecke außerhalb des Unternehmens
(§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG)
2. Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes an das Personal
(§ 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG)
3. Andere unentgeltliche Zuwendungen für Unternehmenszwecke
(§ 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG)
4. Verwendung eines Unternehmensgegenstandes für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG)
5. Unentgeltliche Erbringung anderer Leistungen (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Dienstleistungen für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf des Personals

4.2 Ort der unentgeltlichen Wertabgabe

In Ermangelung einer unionsrechtlichen Grundlage wurde die ehemalige Ortsvorschrift des § 3f UStG mit Wirkung zum 01.01.2020 abgeschafft. Der Ort der unentgeltlichen Wertabgabe richtet sich nunmehr nach den allgemeinen Ortsvorschriften.

Beispiel	Tatbestand	Ortsvorschrift	Anmerkung
Entnahme eines Gegenstandes und Schenkung	§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG	§ 3 Abs. 7 Satz 1 UStG	FG München vom 01.12.2010
Private-PKW-Nutzung	§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG	§ 3a Abs. 1 UStG	Nicht: § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
Unentgeltliche Beratung Familienangehörige	§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	§ 3a Abs. 1 UStG	
Gartenpflege des privaten Gartens durch Angestellte	§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG / § 3a Abs. 1 Nr. 1c) UStG	Arbeiten stehen im Zusammenhang mit einem Grundstück
Künstlerische Tätigkeit	§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG	§ 3a Abs. 3 Nr. 3a) UStG	Tätigkeitsort
Restaurationsleistung	§ 3 Abs. 9 Nr. 2 UStG	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 b) UStG	Tätigkeitsort
Werkleistungen an beweglichen körperlichen Gegenständen	§ 3 Abs. 9 Nr. 2 UStG	§ 3a Abs. 3 Nr. 3c) UStG	Tätigkeitsort
Personenbeförderung	§ 3 Abs. 9 Nr. 2 UStG	§ 3b Abs. 1 Satz 1 UStG	Streckenprinzip
Güterbeförderung	§ 3 Abs. 9 Nr. 2 UStG	§ 3b Abs. 1 Satz 3 UStG	Streckenprinzip
Innergemeinschaftliche Güterbeförderung	§ 3 Abs. 9 Nr. 2 UStG	§ 3b Abs. 3 UStG	Abgangsort

4.3 Steuerbefreiung

Die Vorschriften des § 4 UStG gelten auch für die unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG (A 3.2 Abs. 2 UStAE) mit Ausnahme der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen § 6 Abs. 5 UStG. Eine Option nach § 9 UStG kommt nicht in Betracht. Die Steuerbefreiung für innergemeinschaftliche Lieferungen gem. § 6a UStG greift mangels Erwerbsbesteuerung im Bestimmungsland nicht ein. Die Entnahme eines Grundstücks ist ein nach § 4 Nr. 9a UStG steuerbefreiter Umsatz (A. 3.3 Abs. 7 S. 4 i.V.m. A 4.9.1 Abs.2 Nr. 6 UStAE).

4.4 Steuersätze bei der Entnahme § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG

§ 12 UStG gilt für alle steuerpflichtigen Umsätze.

4.5 Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage für unentgeltliche Wertabgaben ergibt sich aus § 10 Abs. 4 UStG und richtet sich danach, ob Fälle des § 3 Abs. 1b UStG oder des § 3 Abs. 9a UStG vorliegen. Zu beachten ist jedoch,

dass in allen Fällen nach § 10 Abs. 4 Satz 2 UStG die Umsatzsteuer nicht zur Bemessungsgrundlage gehört.

4.5.1 Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG

Die Bemessungsgrundlage für Umsätze nach § 3 Abs. 1b UStG, aber auch für Fälle des innergemeinschaftlichen Verbringens nach § 3 Abs. 1a UStG (vgl. hierzu Teil: Warenverkehr in der EU) ergibt sich aus § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG. Zum Ansatz kommt der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten, oder in Ermangelung desselben die Selbstkosten (z.B. bei selbst hergestellten Produkten), jeweils im Zeitpunkt der Entnahme.

4.5.2 Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG

Die Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG und umfasst die entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug berechtigten.

Zu diesen Ausgaben gehören auch die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Wirtschaftsgutes, soweit das Wirtschaftsgut dem Unternehmen zugeordnet ist und für die Erbringung der sonstigen Leistung verwendet wird. Betragen die AK/HK mindestens 500,- €, sind sie gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem für das Wirtschaftsgut maßgeblichen Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG entspricht (A 10.6 Abs. 3 UStAE).

4.5.3 Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG

Die Bemessungsgrundlage für sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG richtet sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG und umfasst die bei der Ausführung dieser Leistung entstandenen Aufwendungen. Dabei ist es unerheblich, ob bei diesen ein Vorsteuerabzug möglich war. Durch den Verweis auf § 10 Abs. 4 Nr. 2 Satz 2 und 3 UStG sind auch hier etwaige Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ab einem Betrag in Höhe von 500,- € nach Maßgabe des § 15a UStG gleichmäßig zu verteilen und insoweit in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen.

4.6 Entstehung der Steuer/Steuerschuldner

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 2 UStG entsteht die Steuer für Leistungen im Sinne des § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem diese Leistungen ausgeführt werden, also mit Entnahme des Gegenstandes bzw. mit Beendigung der Verwendung. Erstreckt sich die Verwendung über mehrere Besteuerungsabschnitte, entsteht die Steuer, wie bei Teilleistungen nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 - 4 UStG, mit Ablauf eines jeden Besteuerungsabschnitts.

4.7 Die einzelnen Entnahmetatbestände

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

Gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG ist die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus dem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen einer Lieferung gegen Entgelt

gleichgestellt. Zusätzliche Voraussetzung ist aber, dass der Gegenstand bzw. seine Bestandteile bei Erwerb zum vollen, bzw. teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Diese zusätzlichen Voraussetzungen sind § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG zu entnehmen.

a) Entnahme eines Gegenstandes

Beispiel

Weinhändler Rot nimmt für einen schönen Abend mit Freunden diverse Flaschen Wein aus seinem Lager, die er zuvor mit Verkaufsabsicht und daher mit Vorsteuerabzugsberechtigung erworben hatte.

Voraussetzung für die Annahme einer Entnahme ist zunächst der Wille des Unternehmers zum endgültigen Herauslösen des Gegenstandes aus dem Unternehmen ("Entnahmewille").

Die Entnahme setzt darüber hinaus eine tatsächliche Entnahmehandlung (Realakt) voraus, durch die der Entnahmewille nach außen dokumentiert wird. Eine entsprechende Behandlung innerhalb der Buchführung oder an Aufzeichnungen ist ein aussagekräftiges Beweismittel für die zu einem bestimmten Zeitpunkt erfolgte Entnahme. Eine Entnahme ist unwiderruflich (gegenläufige Zuordnungsentscheidung) und erfolgt in dem Zeitpunkt, wenn der Wille zur Entnahme vorhanden ist und durch Handeln konkretisiert wird. Der Begriff Gegenstand entspricht in diesem Zusammenhang dem Begriff zum Gegenstand der Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG.

Beispiel

Der Unternehmer schenkt seiner Tochter ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen.

Es liegt keine (unentgeltliche) Lieferung an einen Dritten vor. Nach Verwaltungsauffassung geht der Schenkung in einer logischen Sekunde die Entnahme aus dem Unternehmensbereich voraus. Die Schenkung selbst ist dann ein rein privat veranlasster Vorgang.

b) Durch einen Unternehmer

Bei dem Entnehmenden muss es sich um einen Unternehmer handeln. Die Unternehmereigenschaft ergibt sich dabei aus § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3 UStG und liegt vor, wenn jemand „eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig und nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen ausübt“ (s.o. Teil 1).

c) Aus dem Unternehmen

Der Unternehmer muss über den Gegenstand Verfügungsmacht haben (Zivilrechtliches oder wirtschaftliches Eigentum) und er muss den Gegenstand seinem Unternehmen zugeordnet haben (= Unternehmensvermögen).

Die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen richtet sich nicht nach ertragsteuerrechtlichen Merkmalen, also nicht nach der Einordnung als Betriebs- oder Privatvermögen. Maßgebend ist, ob der Unternehmer den Gegenstand dem unternehmerischen oder dem nichtunternehmerischen Tätigkeitsbereich

zugewiesen hat. Zum nichtunternehmerischen Bereich gehören sowohl nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. (z.B. hoheitliche Tätigkeiten oder ideeller Bereich eines Vereins) als auch unternehmensfremde (private) Tätigkeiten (vgl. A 3.3 Abs. 1 Sätze 2 - 4 UStAE). Wird eine Leistung ausschließlich für unternehmerische Tätigkeiten bezogen, ist sie vollständig dem Unternehmen zuzuordnen (Zuordnungsgebot). Bei einer Leistung, die ausschließlich für nichtunternehmerische Tätigkeiten bezogen wird, ist eine Zuordnung zum Unternehmen hingegen ausgeschlossen (Zuordnungsverbot). Erreicht der Umfang der unternehmerischen Verwendung eines einheitlichen Gegenstands nicht mindestens 10% (unternehmerische Mindestnutzung), greift das Zuordnungsverbot nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG (A 15.2c Abs. 1 UStAE).

Bei einer Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes sowohl für die unternehmerische Tätigkeit als auch die nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. (z.B. hoheitliche Tätigkeiten) besteht grundsätzlich nach A 15.2c Abs. 2 Nr. 2a UStAE ein Aufteilungsgebot. Demnach kann der Gegenstand nur in Höhe der unternehmerischen Nutzung dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden.

Bei einer Verwendung eines einheitlichen Gegenstandes sowohl für die unternehmerische Tätigkeit als auch die unternehmensfremde (private) Tätigkeit besteht nach A 15.2c Abs. 2 Nr. 2b UStAE ein Zuordnungswahlrecht. Demnach kann der Gegenstand sowohl zu 100 %, anteilig der unternehmerischen Nutzung oder auch gar nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet werden. Der Anteil des Gegenstandes, der nicht dem Unternehmensvermögen zugeordnet wird, kann demnach auch nicht entnommen werden und führt zu keiner unentgeltlichen Wertabgabe.

Es bedarf daher der oben bereits erwähnten Dokumentation der Zuordnungsentscheidung, die grundsätzlich in der erstmöglichen Voranmeldung vorzunehmen ist. Gleichwohl kann die Zuordnungsentscheidung spätestens und mit endgültiger Wirkung noch in einer "zeitnah" erstellten Umsatzsteuererklärung für das Jahr, in das der Leistungsbezug fällt, nach außen dokumentiert werden, wenn frühere Anhaltspunkte für eine vollständige oder teilweise Zuordnung der bezogenen Leistung zum Unternehmen fehlen. Eine zeitnahe gesonderte Dokumentation der Zuordnungsentscheidung liegt vor, wenn sie bis zur gesetzlichen Abgabefrist für Steuererklärungen vorliegt; Fristverlängerungen für die Abgabe der Steuererklärungen haben darauf keinen Einfluss. Bis zu diesem Zeitpunkt kann auch eine im Voranmeldungsverfahren getroffene Zuordnungsentscheidung korrigiert werden (vgl. A 15.2c Abs. 16 UStAE).

Verbrauchsgegenstände (Lieferung vertretbarer Sachen), die sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt werden (Strom, Gas etc.) sowie sonstige Leistungen werden sofort bei Bezug in Unternehmens- bzw. Privatvermögen aufgeteilt (vgl. A 15.2c Abs. 2 Nr. 1 UStAE).

Kein Recht auf Zuordnung zum Unternehmen besteht, wenn der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden (A 3.3 Abs. 1 Satz 7 UStAE).

d) Für Zwecke außerhalb des Unternehmens

Die Entnahme muss für Zwecke erfolgen, die außerhalb des Unternehmens liegen. Dabei handelt es sich z.B. um den privaten Bereich eines Unternehmers, oder den hoheitlichen Bereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Mit der unentgeltlichen Wertabgabe darf der Unternehmer keine unternehmerischen Zwecke verfolgen. Ist

dies der Fall, so ist der Vorgang nicht steuerbar oder § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG findet Anwendung. Werden mit der unentgeltlichen Wertabgabe sowohl unternehmerische als auch nichtunternehmerische Zwecke verfolgt, ist danach zu entscheiden, welcher Zweck überwiegt. Bei Gleichgewichtigkeit scheidet der Entnahmetatbestand aus.

e) Vorsteuerabzugsberechtigung des Gegenstandes bzw. seiner Bestandteile

Voraussetzung für die Steuerbarkeit einer unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG ist, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. § 3 Abs. 1b S. 2 UStG).

Der Gegenstand muss zum Vorsteuerabzug dem Grunde nach (§ 15 Abs. 1 UStG) berechtigt haben und es darf kein Ausschluss des Abzugs nach § 15 Abs. 1a, 1b und 2 UStG vorliegen. Ob der Unternehmer den Vorsteuerabzug tatsächlich in Anspruch genommen hat, ist unerheblich.

Beispiel

Der Unternehmer hat einen Gegenstand für sein Unternehmen angeschafft. Einen Vorsteuerabzug hatte er versehentlich nicht geltend gemacht. Einige Zeit später entnimmt er diesen Gegenstand aus dem Unternehmen für private Zwecke.

Ausreichend ist auch eine teilweise Berechtigung zum Vorsteuerabzug. Die wäre gegeben, wenn aufgrund teilweiser vorsteuerschädlicher Verwendung eine Vorsteueraufteilung nach § 15 Abs. 4 UStG vorzunehmen wäre oder aufgrund einer Nutzungsänderung im Rahmen einer Vorsteuerberichtigung nach § 15 a UStG ein teilweiser Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden konnte. Falls an einem Gegenstand, der ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben wurde, nach seiner Anschaffung Bestandteile eingebaut wurden, für die der Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt war, unterliegen bei einer Entnahme nur die Bestandteile der Umsatzbesteuerung (vgl. A 3.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Wie oben bereits dargelegt besteht kein Recht auf Zuordnung zum Unternehmen und somit auch keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, wenn der Unternehmer bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt, die bezogene Leistung ausschließlich und unmittelbar für eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe im Sinne des § 3 Abs. 1b oder 9a UStG zu verwenden (vgl. A 3.3 Abs. 1 Satz 7 und A 15.15 Abs. 1 UStAE).

f) Bestandteile (A 3.3 Abs. 2 und 3 UStAE)

Bestandteile sind Gegenstände, die durch den Einbau ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme noch nicht vollständig verbrauchten, Wertsteigerung des Gegenstandes geführt haben (vgl. EuGH-Urteil vom 17. Mai 2001 - Rs. C 322/99 und C 323/99; A 3.3. Abs. 2 Satz 3 UStAE).

Der Einbau eines Bestandteils in ein Wirtschaftsgut hat nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001, BStBl 2002 II S. 551) nur dann zu einer dauerhaften im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Wirtschaftsguts geführt, wenn er nicht lediglich zur Werterhaltung des Wirtschaftsguts beigetragen hat. Unterhalb einer gewissen Bagatellgrenze liegende Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen führen nach der Auffassung des

Bundesfinanzhofs nicht zu einer dauerhaften Werterhöhung des Wirtschaftsguts (A 3.3 Abs. 3 UStAE).

Aus Vereinfachungsgründen wird keine dauerhafte Werterhöhung des Wirtschaftsguts angenommen, wenn die vorsteuerbehafteten Aufwendungen für den Einbau von Bestandteilen weder 20 % der Anschaffungskosten des Gegenstands noch einen Betrag von 1.000,- EUR übersteigen (A 3.3 Abs. 4 S. 1 UStAE). In diesen Fällen kann auf eine Besteuerung der Bestandteile nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Satz 2 UStG bei der Entnahme eines dem Unternehmen zugeordneten Wirtschaftsguts, das der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat, verzichtet werden (A 3.3 Abs. 4 S. 2 UStAE).

Werden an einem Wirtschaftsgut mehrere Bestandteile in einem zeitlichen oder sachlichen Zusammenhang eingebaut, handelt es sich nicht um eine Maßnahme, auf die in der Summe die Bagatellregelung angewendet werden soll. Es ist vielmehr für jede einzelne Maßnahme die Vereinfachungsregelung zu prüfen (A 3.3 Abs. 4 S. 3. u. 4 UStAE).

Die vorstehende Bagatellgrenze gilt auch für entsprechende unentgeltliche Zuwendungen eines Gegenstandes i. S. d. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 und 3 UStG (A 3.3 Abs. 4 S. 5 UStAE).

Im Falle einer nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Satz 2 UStG steuerpflichtigen Entnahme eines Wirtschaftsguts, das der Unternehmer ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug erworben hat und an dem Arbeiten ausgeführt worden sind, die zum Vorsteuerabzug berechtigt und zum Einbau von Bestandteilen geführt haben, ist Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG der "Einkaufspreis" (Restwert) der Bestandteile im Zeitpunkt der Entnahme. Ob der Gegenstand (noch) einen Restwert hat, lässt sich im Allgemeinen unter Heranziehung anerkannter Marktübersichten für den Wert gebrauchter Wirtschaftsgüter (z. B. sog. "Schwacke-Liste" oder vergleichbare Übersichten von Automobilclubs bei Pkw) beurteilen. Wenn insoweit kein "Aufschlag" auf den - im Wesentlichen nach Alter und Laufleistung bestimmten - durchschnittlichen Marktwert des Pkw im Zeitpunkt der Entnahme üblich ist, scheidet der Ansatz eines "Restwerts" aus (A 10.6 Abs. 2 UStAE).

Beispiel

Eine Unternehmerin erwirbt am 1. Juli 01 aus privater Hand einen gebrauchten Pkw für 10.000, € und ordnet ihn zulässigerweise ihrem Unternehmen zu. Am 1. März 02 lässt sie eine Klimaanlage nachträglich einbauen (Entgelt: 2.500,- €). Am 1. August 02 lässt sie die Windschutzscheibe an seinem Pkw erneuern (Entgelt: 500,- €).

Am 1. März 03 entnimmt die Unternehmerin den Pkw in sein Privatvermögen (Aufschlag gem. "Schwacke-Liste" auf den Marktwert des Pkw im Zeitpunkt der Entnahme für die Klimaanlage: 1.500,- €, für die Windschutzscheibe: 50,- €).

Lösung

Das aufgewendete Entgelt für den nachträglichen Einbau der Windschutzscheibe beträgt 500 €, also weniger als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des PKW, und übersteigt auch nicht den Betrag von 1.000 EUR. Das aufgewendete Entgelt für den nachträglichen Einbau der Klimaanlage beträgt 2.500,- €, also mehr als 20 % der ursprünglichen Anschaffungskosten des Pkw.

Mit dem Einbau der Klimaanlage in den Pkw hat diese ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart endgültig verloren und zu einer dauerhaften, im Zeitpunkt der Entnahme nicht vollständig verbrauchten Werterhöhung des Wirtschaftsguts geführt (Aufschlag lt. Schwacke-Liste noch 1.500,- €). Die Entnahme des Pkw unterliegt daher gem. § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Satz 2 UStG mit einer Bemessungsgrundlage gem. § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG in Höhe von 1.500,- € der Umsatzsteuer.

4.7.2 Arbeitsfälle zum Thema: Fiktive ("gleichgestellte") Lieferungen gegen Entgelt

Fall 51

Buchhändler B aus Jever nimmt ein Buch aus seinem Warenbestand und schenkt es seiner Tochter T. Der Verkaufspreis beträgt 20,- €, der Einkaufspreis 14,- €, die Transportkosten für den Einkauf betragen 1,- € (alles netto). *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 52

Unternehmerin U entnimmt 3.000,- € in bar. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 53

Teppichhändler Albert aus Essen nimmt aus einem Lager vier Teppichläufer für sein selbst genutztes Einfamilienhaus und sechs Läufer für sein vermietetes Mehrfamilienhaus. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 54

Uhrmacherin U aus Oldenburg ist auf einer Uhrenmesse in Amsterdam (NL). Dort trifft sie unter den Besuchern der Messe einen alten Schulfreund, dem sie zur Erinnerung an dieses Wiedersehen eine besonders schöne Uhr aus ihrem Uhrensortiment (Aktueller Einkaufspreis brutto: 150,- €) schenkt. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 55

U erwirbt in Oldenburg von einem Privatmann einen gebrauchten Geländewagen (Pickup = Geländewagen mit Ladefläche) zum Kaufpreis von 10.000,- €, den er in vollem Umfang für sein Unternehmen nutzt. In 02 lässt U

- a) an dem Fahrzeug keine Arbeiten verrichten.
- b) für die Ladefläche des Fahrzeugs eine geschlossene Kabine anfertigen und auf dem Fahrzeug installieren, Kosten 10.000,- € zzgl. 1.900,- € USt
- c) ein Navigationssystem einbauen, Kosten: 1.500,- € zzgl. 285,- € USt
- d) In 03 entnimmt er das Fahrzeug, um es nur noch privat zu verwenden.

Prüfen Sie die Steuerbarkeit!

4.7.3 Unentgeltliche Zuwendung nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG

Gemäß § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG ist eine unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt, sofern keine Aufmerksamkeit vorliegt. Voraussetzung ist auch hier wieder, dass der Gegenstand bzw. seine Bestandteile bei der Anschaffung zum vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Die umsatzsteuerrechtliche Besteuerung von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer ist im A 1.8. UStAE thematisiert. Bei der umsatzsteuerlichen Beurteilung von Zuwendungen an Arbeitnehmer ist zu unterscheiden, ob der Unternehmer an seine Arbeitnehmer eine **entgeltliche** Leistung oder eine **unentgeltliche** Leistung erbringt.

a) Entgeltliche Zuwendung

Eine entgeltliche Leistung liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer neben dem Barlohn einen Sachlohn zuwendet, für den der Arbeitnehmer einen Teil seiner Arbeitsleistung als Gegenleistung aufwendet oder wenn der Arbeitnehmer die Sachzuwendung bezahlt (vgl. A 1.8 Abs. 1 S. 1 UStAE).

Häufig ergeben sich Sachzuwendungen als Entlohnung für die Arbeitskraft aus dem Arbeitsvertrag. Möglich wäre z.B. auch eine Vereinbarung in mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses. Ein Leistungsaustausch zwischen Unternehmer und Personal kann nur dann angenommen werden, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Dienstleistung und dem empfangenen Gegenwert besteht. Die anteilige Arbeitskraft und der Sachlohn stehen sich als gegenseitige Pflichten und Berechtigungen gegenüber.

Bei einer entgeltlichen Leistung handelt es sich um Lieferungen (§ 3 Abs. 2 UStG) im Leistungsaustausch. Es handelt sich um einen Tausch nach § 3 Abs. 12 Satz 1 UStG, so dass diese Vorgänge nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG umsatzsteuerbar sind.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich dann nach § 10 Abs. 2 S. 2 i.V.m. Abs. 1 UStG. Somit gilt der Wert der (anteiligen) Arbeitsleistung als Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendung. Da dieser Wert in der Praxis schwer zu bewerten ist, wird aus Vereinfachungsgründen eine Anlehnung an § 10 Abs. 4 UStG vorgenommen. Sofern der Arbeitnehmer die Sachzuwendung bezahlt, kann es zur Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG kommen.

Zu beachten ist bei der entgeltlichen Leistung, dass auch die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind (A 1.8 Abs. 6 S. 4 UStAE).

Bei verbilligten Leistungen aufgrund eines Belegschaftsrabatts erfolgt keine Anwendung des § 10 Abs. 5 Nr. 2 UStG (A 1.8 Abs. 6 S. 3 UStAE).

Bei Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage werden i.d.R. die lohnsteuerlichen Werte angesetzt (A 1.8 Abs. 8 UStAE), bei denen es sich um Bruttowerte handelt, aus denen die USt herauszurechnen ist.

b) Unentgeltliche Leistung

Wenn eine unentgeltliche Zuwendung vorliegt, dann zahlt der Arbeitgeber den Arbeitslohn unabhängig von der an den Arbeitnehmer gerichteten Zuwendung. Der Arbeitnehmer leistet seine Arbeitskraft für den

vereinbarten Lohn und erhält unabhängig davon eine Zuwendung, also zusätzlich (vgl. A 1.8 Abs. 2 UStAE). Voraussetzung für die Steuerbarkeit ist, dass Leistungen aus betrieblichen Gründen für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers ausgeführt werden (A 1.8 Abs. 2 S. 2 UStAE). Bei einer unentgeltlichen Leistung handelt es sich um eine steuerbare unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich dann nach § 10 Abs. 4 UStG. Zu unterscheiden ist diese Vorschrift von den entgeltlichen Leistungen des Arbeitgebers an sein Personal (s.o.). Der Begriff Gegenstand entspricht dem Begriff zum Gegenstand der Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG.

c) Unternehmer

Bei dem Entnehmenden muss es sich um einen Unternehmer handeln. Die Unternehmereigenschaft ergibt sich dabei aus § 2 Abs. 1 Satz 1 und 3.

d) an sein Personal für dessen privaten Bedarf

Zuwendungen sind für den privaten Bedarf, wenn sie nicht im überwiegenden betrieblichen Interesse erfolgen, z.B. Geschenk zum Geburtstag, Hochzeit. Dagegen wäre ein betriebliches Interesse z.B. Arbeitskleidung. Für weitere Beispiele vgl. A 1.8 Abs. 4 Satz 3 UStAE.

e) keine Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten im Sinne von § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG liegen nach A 1.8 Abs. 3 Satz 1 UStAE, R 19.6 LStR dann vor, wenn es sich um Zuwendungen handelt, die nach ihrer Art und nach ihrem Wert Geschenken entsprechen, die im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht werden und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung des Arbeitnehmers führen. Hierzu rechnen z.B. gelegentliche Sachzuwendungen bis zu einem Wert von 60 € (brutto), wie Blumen, Genussmittel, ein Buch oder eine CD, die dem Arbeitnehmer oder "seinen Angehörigen" aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses, z.B. Geburtstag, Hochzeit zugewendet werden (vgl. A 1.8 Abs. 3 Satz 2 UStAE). Sowie Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlässt (vgl. A 1.8 Abs. 3 Satz 3 UStAE).

4.7.4 Arbeitsfälle zum Thema: Fiktive Lieferung nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG

Fall 56

Elektrofachhändler H aus Bremen schenkt seiner Verkäuferin zum 10-jährigen Arbeitsjubiläum einen Fernseher. Einkaufspreis vor zwei Jahren 350 €, Verkaufspreis 500 €, aktueller Einkaufspreis 380,- €. Diese nimmt den Fernseher mit nach Hause (alle Werte netto). *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 57

In der Kornbrennerei Perendzen in Fuselünne können die Arbeitnehmer während der Arbeitszeit unentgeltlich beliebige Mengen Korn trinken. Arbeitnehmer Schluck ist mit 2 Flaschen Korn pro Tag noch von keinem im Kornkonsum übertroffen worden. Außerdem erhält jeder Arbeitnehmer wöchentlich 2 Flaschen Korn unentgeltlich zum Mitnehmen. Die Selbstkosten pro Flasche betragen 2 €. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

4.7.5 Unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG

Einer fiktiven Lieferung gegen Entgelt wird gleichgestellt, die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands, ausgenommen Geschenke von geringem Wert oder nicht Warenmuster für Zwecke des Unternehmens. Voraussetzung ist auch hier wieder, dass der Gegenstand bzw. seine Bestandteile zum vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben, § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG

a) Unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstands:

Es darf kein Entgelt vereinbart sein. Der Begriff "unentgeltliche Zuwendung" setzt nicht lediglich die Unentgeltlichkeit einer Lieferung voraus, sondern verlangt darüber hinaus, dass der Zuwendende dem Empfänger zielgerichtet einen Vermögensvorteil verschafft vgl. A 3.3 Abs. 10 Satz 3 UStAE). Der Begriff Gegenstand entspricht dem Begriff zum Gegenstand der Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG.

b) Geschenke von geringem Wert

In analoger Anwendung zu § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG sind das Geschenke bis zu einem Wert von 35 € (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) je Empfänger im Kalenderjahr (A 3.3 Abs. 2 Satz 2 UStAE).

c) Warenmuster

Warenmuster ist ein Probeexemplar eines Produkts, durch das dessen Absatz gefördert werden soll und das eine Bewertung der Merkmale und der Qualität dieses Produkts ermöglicht, ohne zu einem anderen als dem mit solchen Werbeumsätzen naturgemäß verbundenen Endverbrauch zu. Ist das Probeexemplar ganz oder im Wesentlichen identisch mit dem im allgemeinen Verkauf erhältlichen Produkt, kann es sich gleichwohl um ein Warenmuster handeln, wenn die Übereinstimmung mit dem verkaufsfertigen Produkt für die Bewertung durch den potenziellen oder tatsächlichen Käufer erforderlich ist und die Absicht der Absatzförderung des Produkts im Vordergrund steht. Die Abgabe eines Warenmusters soll in erster Linie nicht dem Empfänger den Kauf ersparen, sondern ihn oder Dritte zum Kauf anregen (A 3.3 Abs. 13 Satz 2 - 4 UStAE).

d) Für Zwecke des Unternehmens

Gegenstand muss aus unternehmerischen Gründen (z.B. Werbung, Imagepflege etc.), nicht privaten außerhalb des Unternehmens liegenden Gründen, zugewendet werden.

e) Vorsteuerabzugsberechtigung des Gegenstandes bzw. seiner Bestandteile

Unter diese Vorschrift fallen Geschenke an Geschäftsfreunde, Sachspenden an Vereine, Warenabgaben anlässlich von Preisausschreiben, Verlosungen usw. zu Werbezwecken. Voraussetzung ist jedoch, dass der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Der Anwendungsbereich dieser Vorschrift ist begrenzt, denn es sind nur solche Zuwendungen betroffen, die nicht unter § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen (vgl. dazu R 4.10 Abs. 2 - 4 EStR). Soweit Zuwendungen unter § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG fallen (Geschenke über 35 € bzw. Aufzeichnungen nicht korrekt), wird der Vorsteuerabzug über § 15 Abs. 1a UStG verwehrt. § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG kommt dann nicht mehr zur Anwendung, da das Tatbestandsmerkmal des vollen bzw. teilweisen Vorsteuerabzugs fehlt; § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG. Ein ertragsteuerliches Abzugsverbot greift nicht, wenn das Geschenk beim Empfänger ausschließlich

betrieblich genutzt werden kann (R. 4.10 Abs. 2 EStR) oder es sich um kein Geschenk handelt z.B. Preise anlässlich eines Preisausschreibens (R 4.10 Abs. 4 EStR). Dann ist der Vorsteuerabzug auch gegeben (§ 15 Abs. 1a UStG daher nicht anwendbar).

4.7.6 Verwendung eines Unternehmensgegenstandes, § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG

Einer fiktiven sonstigen Leistung gegen Entgelt ist gleichgestellt, die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstands, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf seines Personals, wenn keine Aufmerksamkeit vorliegt

a) Besonderheiten: Teilunternehmerische Nutzung von Grundstücken

Bis zum 31.12.2010 konnte die Verwendung von Räumen in einem dem Unternehmen zugeordneten Gebäude für Zwecke außerhalb des Unternehmens eine steuerbare oder nicht steuerbare Wertabgabe sein. Diese Nutzung war nur steuerbar, wenn die unternehmerische Nutzung anderer Räume zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat (vgl. BFH-Urteile vom 8.10.2008, XI R 58/07, BStBl 2009 II S. 394, und vom 11.3.2009, XI R 69/07, BStBl II S. 496). Soweit die Verwendung des dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks / Gebäudes für nichtunternehmerische Zwecke steuerbar war, war diese nicht einer steuerfreien Grundstücksvermietung i.S.d. § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG gleichgestellt (vgl. A 4.12.1 Abs. 3 Satz 6 UStAE) und der Vorsteuerabzug daher nicht gem. § 15 Abs. 2 Satz 1 UStG ausgeschlossen. Folglich konnte bei einem zu 100 % dem Unternehmensvermögen zugeordneten Grundstück/Gebäude, auch bei einer anteiligen privaten Nutzung, der Vorsteuerabzug i.H.v. 100 % geltend gemacht werden. In Höhe der privaten Nutzung (unternehmensfremder Nutzung) erfolgte jedoch eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr.1 UStG.

Ab dem 01.01.2011 wird der Vorsteuerabzugs für gemischt genutzte Grundstücke mit Einführung des § 15 Abs. 1b UStG (Vorsteuerauschlussstatbestand als „lex specialis“ zu § 15 Abs. 1 UStG) neu geregelt.

Das Zuordnungswahlrecht des Unternehmers, gemischt genutzte Grundstücke bei einer unternehmensfremden (privaten) Verwendung im vollen Umfang seinem Unternehmen zuzuordnen, hat sich nicht geändert und bleibt somit unberührt (vgl. A 15.2c Abs. 2 Nr. 2b UStAE).

Nach der Neuregelung ist die Steuer für die Lieferungen, die Einfuhr und den innergemeinschaftlichen Erwerb sowie für die sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück jedoch vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen, soweit sie nicht auf die Verwendung des Grundstücks für Zwecke des Unternehmens entfällt. Dem Vorsteuerauschluss unterliegen auch die wesentlichen Bestandteile des Grundstücks, z.B. Gebäude. Hiervon unberührt bleiben Gegenstände, die umsatzsteuerlich keine Bestandteile des Grundstücks oder Gebäudes sind (z.B. Photovoltaikanlagen). Für die Aufteilung der Vorsteuer gilt § 15 Abs. 4 UStG sinngemäß (§ 15 Abs. 4 Satz 4 UStG).

Durch die Begrenzung des Vorsteuerabzugs auf die unternehmerische Verwendung des Grundstücks/Gebäude, entfällt mangels Vorsteuerabzug auch die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgaben nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG (A 3.4 Abs. 5a UStAE). Sollte sich der Anteil der unternehmerischen Nutzung ändern, erfolgt eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG (vgl. § 15a Abs. 6a UStG).

Die Rechtslage ab dem 01.01.2011 ist nicht anzuwenden auf Wirtschaftsgüter, die auf Grund eines vor dem 01.01.2011 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrags angeschafft worden sind oder mit deren Herstellung vor dem 01.10.2011 begonnen worden ist. Als Beginn der Herstellung gilt bei Gebäuden, für die eine Baugenehmigung erforderlich ist, der Zeitpunkt, in dem der Bauantrag gestellt wird; bei baugenehmigungsfreien Gebäuden, für die Bauunterlagen einzureichen sind, der Zeitpunkt, in dem die Bauunterlagen eingereicht werden (§ 27 Abs. 16 UStG).

b) Verwendung von Fahrzeugen für unternehmensfremde Zwecke

Die unternehmensfremde (private) Nutzung eines dem Unternehmen vollständig zugeordneten Fahrzeugs ist unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG als unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung zu unterwerfen. Als Bemessungsgrundlage sind dabei nach § 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UStG die Ausgaben anzusetzen, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (vgl. A 10.6 Abs. 3 UStAE).

Hinweis: Soweit ein Fahrzeug für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet wird, entfällt grundsätzlich eine Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, da das Fahrzeug insoweit nicht dem Unternehmen zugeordnet werden konnte und der Vorsteuerabzug bereits nach § 15 Abs. 1 UStG ausgeschlossen ist.

aa) Kraftfahrzeuge, die zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden:

Ermittelt der Unternehmer für Zwecke der Ertragssteuer den Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. **1 %-Regelung** nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, kann er von diesem Wert aus Vereinfachungsgründen bei der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung ausgehen. Für die nicht mit Vorsteuern belasteten Ausgaben kann aus Vereinfachungsgründen ein pauschaler Abschlag von 20 % vorgenommen werden. Der so ermittelte Betrag ist der Nettowert; die Umsatzsteuer ist mit dem allgemeinen Steuersatz hinzuzurechnen.

Setzt der Unternehmer für Zwecke der Ertragssteuer die private Nutzung mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen an, indem er die für das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** nachweist (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG), ist von diesem Wert auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Umsatzbesteuerung der unternehmensfremden Nutzung auszugehen.

Aus den Gesamtaufwendungen sind für Umsatzsteuerzwecke die nicht mit Vorsteuern belasteten Ausgaben in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden.

Mit BFH-Urteil vom 19.5.2010 (Az. XI R 32/08, BStBl. 2010 II S. 1079) hat der BFH entschieden, dass die Vereinfachungsregelung (1 %-Regelung, pauschale Abschlag von 20 %) eine einheitliche Schätzung ist, die von einem Unternehmer nur insgesamt oder gar nicht in Anspruch genommen werden kann. Der Unternehmer darf nicht von dem ertragsteuerrechtlichen Wert der Nutzungsentnahme nach der sog. 1 %-Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgehen und sodann den prozentualen Abschlag für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten anhand der tatsächlichen Kosten ermitteln.

bb) Kraftfahrzeuge, die nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt werden

Wird das Kraftfahrzeug nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt, ist die Anwendung der 1 %- Regelung nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ausgeschlossen (A 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 Satz 1 UStAE). Der für ertragsteuerliche Zwecke nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG (Fahrtenbuchmethode oder Schätzung) ermittelte Nutzungsanteil ist grundsätzlich auch der Umsatzbesteuerung zu Grunde zu legen (A 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 2 Satz 2 UStAE).

cc) Schätzung des unternehmensfremden Nutzungsanteils

Wendet der Unternehmer die 1 %-Regelung nicht an oder werden die pauschalen Wertansätze durch die sog. Kostendeckelung auf die nachgewiesenen tatsächlichen Ausgaben begrenzt und liegen die Voraussetzungen zur Ermittlung nach der Fahrtenbuchregelung nicht vor (z.B., weil kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt wird), ist der private Nutzungsanteil für Umsatzsteuerzwecke anhand geeigneter Unterlagen im Wege einer sachgerechten Schätzung zu ermitteln. Als geeignete Unterlagen kommen insbesondere Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum in Betracht, aus denen sich zumindest die unternehmerischen Fahrten mit Fahrtziel und gefahrenen Kilometern und die Gesamtkilometer ergeben. Liegen keine geeigneten Unterlagen für eine Schätzung vor, ist der private Nutzungsanteil mit mindestens 50 % zu schätzen, soweit sich aus den besonderen Verhältnissen des Einzelfalls nichts Gegenteiliges ergibt. Aus den Gesamtaufwendungen sind die nicht mit Vorsteuern belasteten Aufwendungen in der belegmäßig nachgewiesenen Höhe auszuscheiden (vgl. A 15.23 Abs. 4 Nr. 3 UStAE).

dd) Fahrzeugerwerb ohne Berechtigung zum Vorsteuerabzug

Konnte der Unternehmer bei der Anschaffung eines dem Unternehmen zugeordneten Fahrzeugs keinen Vorsteuerabzug vornehmen (z.B. Erwerb von einem Nichtunternehmer), sind nur die vorsteuerbelasteten Unterhaltskosten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage heranzuziehen (vgl. A 15.23 Abs. 4 Nr. 4 UStAE).

c) Überlassung von Fahrzeugen an das Personal (sog. Dienst- und Firmenwagen)

Überlässt der Unternehmer (Arbeitgeber) seinem Personal (Arbeitnehmer) ein Fahrzeug auch zu Privatzwecken (Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung), ist dies regelmäßig eine entgeltliche sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG (vgl. A 15.23 Abs. 8 Satz 1 UStAE). Die Regelungen gelten insbesondere auch für die Überlassung von Fahrzeugen an Gesellschafter- Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH), wenn sie dem Personal zugerechnet werden.

aa) Entgeltliche Überlassung

Die Überlassung des Fahrzeugs ist als Vergütung für geleistete Dienste und damit als entgeltlich anzusehen, wenn sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden oder sonstigen Umständen des Arbeitsverhältnisses (z. B. der faktischen betrieblichen Übung) beruht. Von Entgeltlichkeit ist stets auszugehen, wenn das Fahrzeug dem Arbeitnehmer für eine gewisse Dauer und nicht nur gelegentlich zur Privatnutzung überlassen wird. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers für die Fahrzeugüberlassung besteht

regelmäßig in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des gestellten Fahrzeugs erbringt (vgl. A 15.23 Abs. 9 Sätze 2 und 3 UStAE).

Bei der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung zu Privatzwecken des Personals liegt ein tauschähnlicher Umsatz (§ 3 Abs. 12 Satz 2 UStG) vor. Die Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 2 Satz 2 UStG i.V.m. Abs. 1 Satz 1 UStG der Wert der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung. Deren Wert entspricht dem Betrag, den der Arbeitgeber zu diesem Zweck aufzuwenden bereit ist (vgl. A 10.5 Abs. 1 UStAE). Das sind die Gesamtausgaben für die Überlassung des Fahrzeugs (vgl. A 15.23 Abs. 10 Sätze 1 bis 4 UStAE). Zur Berechnung dieses Wertes gibt es aus Vereinfachungsgründen **zwei Methoden**:

bb) 1 % - Regelung

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für die umsatzsteuerrechtliche Bemessungsgrundlage anstelle der Ausgaben von den lohnsteuerrechtlichen Werten (1 %, 0,03 %, 0,002 % des BLP) ausgegangen wird. Die lohnsteuerrechtlichen Werte sind als Bruttowerte anzusehen, aus denen die Umsatzsteuer herauszurechnen ist (vgl. A 1.8 Abs. 8 UStAE und A 15.23 Abs. 11 Nr. 1 Satz 4 UStAE). Ein pauschaler Abschlag von 20 % für nicht mit Vorsteuern belastete Ausgaben ist in diesen Fällen unzulässig (vgl. A 15.23 Abs. 11 Nr. 1 Satz 5 UStAE).

cc) Fahrtenbuchregelung

Wird bei der entgeltlichen Fahrzeugüberlassung an das Personal zu Privatzwecken der lohnsteuerrechtliche Nutzungswert mit Hilfe eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs anhand der durch Belege nachgewiesenen Gesamtausgaben ermittelt (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR), ist das so ermittelte Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zu Grunde zu legen.

Die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie die Familienheimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung werden umsatzsteuerrechtlich den Privatfahrten des Arbeitnehmers zugerechnet. Die Gesamtausgaben für die entgeltliche sonstige Leistung im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG umfassen auch die Ausgaben, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

dd) Unentgeltliche Überlassung

Vgl. die diesbezüglichen Ausführungen in A 15.23 Abs. 12 UStAE.

4.7.7 Arbeitsfall zum Thema: § 3 Abs. 9a UStG

Fall 58

W betreibt als freier Architekt in Hannover ein Architekturbüro.

- a) W benutzt den für 47.600,- € brutto (=Bruttolistenpreis) mit Vorsteuerabzug angeschafften Pkw (Anschaffung 12) nachweislich lt. Fahrtenbuch zu 70 % für sein Unternehmen und zu 30 % privat. In der Überschussermittlung hat W für den Pkw AfA, Benzin, Öl, Reparaturen und Garagenmiete in Höhe von 15.000,- € als Betriebsausgaben erfasst. Darüber hinaus sind Versicherungsbeiträge und Kfz-Steuer in Höhe von 2.000,- € angefallen.

- b) Abwandlung zu a): W hat den Umfang der privaten Nutzung nicht durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachweisen können. Jedoch kann man den Eintragungen aus seinem Terminkalender entnehmen, dass er den Pkw zu mehr als 50 % für unternehmerische Zwecke verwendet hat.

Prüfen Sie die Steuerbarkeit!

4.7.8 Arbeitsfälle zum Thema: PKW-Nutzung / PKW-Überlassung

Fall 59

Unternehmer U erwirbt am 1.3.14 vom Kfz-Händler K einen Pkw für 50.000,- € zuzüglich 9.500,- € Umsatzsteuer. Er hat bei Anschaffung den vollen Vorsteuerabzug geltend gemacht. U nutzt das Fahrzeug überwiegend privat. Die berufliche Nutzung beträgt aufgrund eines anzuerkennenden Nachweises für reine betriebliche Fahrten 8 % und für die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb 7 %. U möchte ertragsteuerlich und umsatzsteuerlich die 1 % - Regelung in Anspruch nehmen.

Fall 60

Unternehmer U hat am 2. Januar 2010 einen Pkw für 40.000,- € brutto incl. USt erworben. Der Bruttolistenpreis incl. Sonderausstattung betrug 48.000,- €. Ab diesem Zeitpunkt hat der den Pkw seinem Angestellten aufgrund arbeitsvertraglicher Regelung überlassen. Der Arbeitnehmer nutzt den Pkw für dienstliche Fahrten, Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb. Die Gesamtfahrleistung im Jahr 2010 betrug 40.000 km. Hiervon entfielen auf die allgemeinen Privatfahrten 30 %. Außerdem fuhr er an 180 Arbeitstagen zur Arbeit (einfache Entfernung 10 km). Die Gesamtkosten betragen netto 8.000,- €, hierin sind AfA in Höhe von 2.000,- € und Kfz- Steuer und -versicherung mit 1.000,- € enthalten.

4.7.9 Unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Gemäß § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG sind einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt: Die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch einen Unternehmer für Zwecke außerhalb des Unternehmens oder für den privaten Bedarf seines Personals, wenn keine Aufmerksamkeit vorliegt. Eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG liegt unabhängig davon vor, ob der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen bestand. Damit unterscheidet sich dieser Tatbestand erheblich von den übrigen fiktiven Lieferungen und fiktiven sonstigen Leistungen.

Im Ergebnis unterliegen also alle anderen - nicht bereits unter § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG fallenden - unentgeltlichen Dienstleistungen für nichtunternehmerische Zwecke (private Zwecke) oder für den privaten Bedarf des Personals, ausgenommen Aufmerksamkeiten, der Umsatzsteuer. Zu den sonstigen Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke bzw. für den privaten Bedarf des Personals gehören einerseits die Erbringung reiner Dienstleistungen (z.B. beim Einsatz betrieblicher Arbeitskräfte für private Hausreparatur), andererseits aber auch die Verwendung unternehmerischer Gegenstände für nichtunternehmerische Zwecke bzw. für den privaten Bedarf des Personals, wenn hierbei ein nicht unwesentlicher Dienstleistungsanteil hinzukommt (z.B. die Überlassung eines unternehmerischen Kfz nebst Fahrer an das Personal für dessen gelegentliche Privatfahrten).

4.7.10 Arbeitsfälle zum Thema: § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG

Fall 61

Bauunternehmer B aus Rinteln lässt durch seine Arbeitnehmer die verstopften Dachrinnen seines privaten Wohnhauses reparieren. Arbeitslohn fiel in Höhe von 42,- € pro Arbeitsstunde an. Die Mitarbeiter benötigten insgesamt 8 Stunden dafür. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

Fall 62

Wie Fall zuvor. Nur lässt der Bauunternehmer die Arbeiten an seinem Mietshaus in München durchführen. *Prüfen Sie die Steuerbarkeit!*

4.8 Lösungen zu den Arbeitsfällen des 4. Teils

Lösung Fall 51

Es handelt sich zwar um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da Verfügungsmacht durch Unternehmer an einen Dritten verschafft wird, aber es fehlt das Entgelt. Es liegt eine fiktive Lieferung gem. § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG vor:

Der Unternehmer B entnimmt einen Gegenstand (Buch). Unternehmer B musste den Gegenstand beim Erwerb dem Unternehmensvermögen zugeordnet haben, da der Erwerb zum Zweck des betrieblichen Weiterverkaufs (Handelsware) erfolgte (Zuordnungsgebot) = Unternehmensvermögen. Es liegt eine Entnahme vor, da B hat den Willen hat, das Buch endgültig aus dem Unternehmensvermögen herauszulösen. Der Zweck muss außerhalb des Unternehmens liegen, hier: Privat motivierte Schenkung. Beim ursprünglichen Erwerb konnte B Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehen (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG). Die Entnahme wird somit einer Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG gleichgestellt.

Ort der fiktiven Lieferung ist gem. § 3 Abs. 5 a, 7 Satz 1 UStG Jever. Also Inland gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG. Die fiktive Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG ist der Umsatz steuerpflichtig. Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG, der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten = 15,- € . Der Steuersatz beträgt nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i. V. m. Nr. 49 a der Anlage 7 %.

Die Steuer beträgt 1,05 €

Lösung Fall 52

Die Leistung ist nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, weil keine Leistung (Lieferung oder sonstige Leistung) vorliegt, da Geld kein tauglicher Gegenstand i. S. d. UStG ist (A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStG). Es handelt sich nicht um eine unentgeltliche Wertabgabe gem. § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG wegen der fehlenden Gegenstandsqualität.

Lösung Fall 53

Hinsichtlich der sechs Läufer verbleibt der Gegenstand in seinem Unternehmen (Vermietung) und stellt daher einen nicht steuerbaren Innenumsatz dar. Zum Rahmen des Unternehmens gehört die gesamte

unternehmerische Tätigkeit des Albert.

Steuerbarkeit der "Leistung" der vier Teppiche gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG ?

Es handelt sich nicht um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da der Teppichhändler keinem Dritten die Verfügungsmacht über die vier Teppiche verschafft. Zudem liegt kein Leistungsaustausch vor, da kein zweiter Beteiligter vorhanden ist und auch kein Entgelt geleistet wird. Einem fremden Dritten gegenüber würde jedoch eine Lieferung vorliegen (§ 3 Abs. 1 UStG).

Der Teppichhändler ist Unternehmer. Der Teppich ist ein tauglicher Liefergegenstand, da er eine Sache ist. Dieser musste auch beim Erwerb dem Unternehmensvermögen zugeordnet haben, da der Erwerb zum Zweck des betrieblichen Weiterverkaufs (Handelsware) erfolgte (Zuordnungsgebot) = Unternehmensvermögen. Zudem liegt eine Entnahme vor, da die Teppiche in den Privatbereich (EFH) überführt werden. Beim Einkauf konnte T die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG). Die Entnahme wird somit einer Lieferung gegen Entgelt nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG gleichgestellt.

Ort der fiktiven Lieferung ist gem. § 3 Abs. 5 a UStG i. V.m. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG der Ort, von dem der Unternehmer sein Unternehmen betreibt, hier Essen, also Inland gem. § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG. Die fiktive Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.

Mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG ist der Umsatz steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage ist gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der Einkaufspreis zuzüglich Nebenkosten zum Zeitpunkt der Entnahme. Der Steuersatz beträgt gem. § 12 Abs. 1 UStG = 19 %.

Lösung Fall 54

Es handelt sich zwar um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da Verfügungsmacht durch eine Unternehmerin an einen Dritten verschafft wird, aber es fehlt das Entgelt und somit liegt kein Leistungsaustausch vor. Aus folgenden Gründen liegt eine fiktive Lieferung gem. § 3 Abs. 1 b Nr. 1 UStG vor:

U ist Unternehmerin, die Uhr ist eine Sache und kann daher Gegenstand einer Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG sein. U hat mit dem Vorsatz der privat veranlassten Schenkung die Uhr tatsächlich aus dem Unternehmen entnommen. Somit liegt eine gewollte Entnahme vor. Es handelt sich auch um einen zum Unternehmensvermögen zählenden Gegenstand (Umlaufvermögen). Eine unternehmerische Veranlassung zur unentgeltlichen Wertabgabe ist nicht zu erkennen; hier: privat veranlasste Schenkung. Beim ursprünglichen Erwerb konnte U Vorsteuer gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG abziehen (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG).

Ort der unentgeltlichen Wertabgabe ist nach §§ 3 Abs. 5a, 7 Satz 1 UStG Amsterdam (= Ausland nach § 1 Abs. 2 Satz 2 UStG). Der Umsatz ist daher in Deutschland nicht umsatzsteuerbar.

Lösung Fall 55

- a) Für das Fahrzeug bestand beim Leistungsbezug keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug, da der Verkauf durch eine Privatperson nicht steuerbar ist und dieser auch keine Vorsteuer in der Rechnung ausweisen darf. Die Entnahme in 03 führt daher mangels Vorsteuerabzug nicht zu einer steuerbaren unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG). Für den Leistungsbezug des Fahrzeuges bestand kein Recht auf Vorsteuerabzug (s.o.), aber für den nachträglich installierten Fahrzeugaufbau.

- b) Der Fahrzeugaufbau ist ein Gegenstand, der nicht selbstständig nutzbar ist und durch Montage auf der Ladefläche des Fahrzeugs mit diesem in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang steht. Er hat seine körperliche und wirtschaftliche Eigenart damit endgültig verloren und hat den Wert des Fahrzeugs in nicht unerheblichem Umfang gesteigert (A 3.3 Abs. 2 Satz 3 UStAE). Die Wertgrenze für die dauerhafte Werterhöhung (A 3.3 Abs. 4 Satz 1 UStAE) ist überschritten (mehr als 20 % der AK oder mehr als 1.000 €). Ertragsteuerlich liegen nachträgliche Anschaffungskosten vor. Der Fahrzeugaufbau ist Bestandteil des Fahrzeugs geworden.
- c) Nach BFH-Urteil vom 18. Oktober 2001, BStBl 2002 II 551, in dem sich der BFH den Ausführungen des EuGH-Urteils vom 17. Mai 2001 (Rs. C 322/99 und C 323/99) anschloss, unterliegen der Umsatzbesteuerung nur die vorsteuerabzugsberechtigten Bestandteile, und zwar mit dem Wert, der ihnen im Zeitpunkt der Entnahme noch beizumessen ist (A 3.3. Abs. 2 Satz 2 UStAE).

Hier ist zweifelhaft, ob es sich bei dem Navigationsgerät um einen Bestandteil handelt. Nachträglich in ein Fahrzeug eingebaute Gegenstände verlieren ihre körperliche und wirtschaftliche Eigenart nicht endgültig, wenn sie leicht vom Fahrzeug getrennt werden können und Gegenstand unabhängiger Geschäfte sein können. Dies ist nach herrschender Meinung bei diesem Navigationsgerät der Fall. Es ist durch Einbau nicht Bestandteil des Fahrzeugs geworden. Es liegen hier zwei getrennte Entnahmen vor: Ein Fahrzeug als nicht steuerbare unentgeltliche Wertabgabe und ein Navigationsgerät als steuerbare unentgeltliche Wertabgabe. Die Bemessungsgrundlage für das Navigationsgerät stellen die Wiederbeschaffungskosten zuzüglich Nebenkosten zum Zeitpunkt der Wertabgabe für ein vergleichbares gebrauchtes Gerät dar, § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG.

Lösung Fall 56

Es handelt sich zwar um eine Lieferung gem. § 3 Abs. 1 UStG, da Verfügungsmacht durch Unternehmer an einen Dritten verschafft wird, aber es fehlt das Entgelt und somit liegt kein Leistungsaustausch vor. Bei Bezahlung des 3D-Fernseher würde es sich um eine Lieferung im Leistungsaustausch handeln. Es ist daher § 3 Abs. 1b UStG zu prüfen.

Es handelt sich nicht um eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG, weil der Zweck der Schenkung nicht außerhalb des Unternehmens liegt. Da jedoch H aufgrund des Dienstverhältnisses (10-jähriges Arbeitsjubiläum, somit betrieblich veranlasst) eine unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes (3D-Fernseher) an seine Arbeitnehmerin für den privaten Bedarf tätigt und ein Vorsteuerabzug beim ursprünglichen Erwerb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG möglich war (§ 3 Abs. 1 b Satz 2 UStG), handelt es sich um eine einer Lieferung gleichgestellte Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG, die keine Aufmerksamkeit ist (Wert > 60 €). Ort der Wertabgabe ist gem. § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Bremen und somit im Inland § 1 Abs. 2 S. 1 UStG. Die fiktive Lieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung i. S. d. § 4 UStG ist der Vorgang steuerpflichtig. BMG ist gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG der aktuelle Einkaufspreis in Höhe von 380 €. Der Steuersatz beträgt 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG), die USt 72,20 €

Lösung Fall 57

Mangels Entgelt liegt kein Leistungsaustausch vor. Die kostenlose Abgabe von Korn während der Dienstzeit stellt eine nicht steuerbare Aufmerksamkeit dar. Die dabei konsumierte Menge spielt keine Rolle (A 1.8 Abs. 3 S. 3 UStAE).

Die Abgabe von Korn zum Mitnehmen (sog. Haustrunk) ist dagegen eine nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG steuerbare (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) und mangels Steuerbefreiung i. S. d. § 4 UStG steuerpflichtige Sachzuwendung für den privaten Bedarf (kein Geschenk / Deputate vgl. A. 1.8. Abs. 14 S. 1 UStAE). Der Ort bestimmt sich gem. § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und liegt am Abgangsort in Fuselünne (= Inland nach § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). BMG sind gem. § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Selbstkosten. Die USt beträgt pro Flasche somit 19 % von 2 € = 0,38 € (Steuersatz 19 % § 12 Abs. 1 UStG).

Lösung Fall 58

- a) Die private Pkw-Nutzung ist mangels Leistungsaustausch nicht steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Gem. § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG ist die private Pkw-Nutzung jedoch einer sonstigen Leistung gegen Entgelt gleichgestellt. W verwendet (Nutzung) einen dem Unternehmen zugeordneten Gegenstand (Pkw), der zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt hat, für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (private Nutzung). Der Ort der sonstigen Leistung i. S. d. § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG ist gem. § 3a Abs. 1 UStG i.V.m. § 3a Abs. 1 UStG am Belegenheitsort Hannover. Diese fiktive sonstige Leistung gegen Entgelt wird somit im Inland (§ 1 Abs. 2 Satz 1 UStG) ausgeübt und ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die fiktive sonstige Leistung ist mangels Befreiungsvorschrift gem. § 4 UStG auch steuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG die auf die Verwendung des Pkw entfallenden Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben. Dazu gehören neben den laufenden Ausgaben (Benzin, Öl, Reparaturen) auch die fixen Ausgaben. Die AfA ist in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen (vgl. § 10 Abs. 4 Nr. 2 S. 2 u. 3 UStG und A 10.6. Abs. 3 Satz 2 UStAE sowie A 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 b) UStAE), weil W bei Anschaffung die Vorsteuer abgezogen hat. Ebenso die Garagenmiete (steuerpflichtige Vermietung gem. § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG)

Mangels Vorsteuerabzugsmöglichkeit nicht einzubeziehen sind demgegenüber Steuer und Versicherung (A 10.6. Abs. 3 Satz 5 UStAE). Bemessungsgrundlage für die fiktive sonstige Leistung sind demnach 30 v. H. der Aufwendungen für AfA, Benzin, Öl, Reparaturen und Garagenmiete, somit 4.500,- €. Der Steuersatz beträgt laut § 12 Abs. 1 UStG 19 %, die Steuer somit 855,- €.

- b) Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG kann aus Vereinfachungsgründen anhand der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Privatnutzung eines betrieblichen Pkw nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG geschätzt werden, da der Pkw zu mehr als 50 % unternehmerisch verwendet wurde (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG sowie A 15.23 Abs. 5 Satz 4 Nr. 1 a) UStAE). Von diesem Wert ist ein pauschaler Abschlag für nicht vorsteuerbelastete Kosten, hier Versicherung und Steuern, vorzunehmen.

Ermittlung der Bemessungsgrundlage:

Bruttopreis des Pkw:	47.600,-- € x 1 % x 12 Monate	=	5.712,- €
abzüglich 20 % pauschal		./.	1.142,- €
Bemessungsgrundlage			4.570,- €

Maßgeblich ist der Regelsteuersatz (19 %), so dass sich eine Umsatzsteuer in Höhe von 868,30 € ergibt. Sie entsteht nach § 13 Abs. 1a Nr. 1 Satz 2, 3 UStG monatlich.

Lösung Fall 59

Die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb wurden ordnungsgemäß den betrieblichen Fahrten zugerechnet (vgl. A.15.23 Abs. 2 Satz 2 UStAE). Die unternehmerische Nutzung beträgt somit 15 %. Eine Zuordnung zum Unternehmen ist möglich, da die unternehmerische Nutzung mindestens 10 % beträgt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG). Der Vorsteuerabzug wurde gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG zutreffend in voller Höhe geltend gemacht.

Die Anwendung der 1 % - Regelung setzt voraus, dass sie ertragsteuerlich angewendet wurde. Dies ist nicht möglich, da die betriebliche Nutzung nicht mehr als 50 % beträgt (vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Deshalb ist die private Nutzung aufgrund einer Schätzung des privaten Nutzungsanteils mit 85 % der zum Vorsteuerabzug berechtigenden Ausgaben zu besteuern (§ 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG). Die Fahrtenbuchregelung ist mangels vorliegenden Fahrtenbuchs nicht möglich.

Lösung Fall 60

Mit der Überlassung des Pkw für Privatfahrten bewirkt der Unternehmer eine sonstige Leistung gem. § 3 Abs. 9 UStG. Die Überlassung erfolgt im Leistungsaustausch, Gegenleistung ist die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, die nicht durch den Barlohn abgegolten ist. Es handelt sich um einen tauschähnlichen Umsatz nach § 3 Abs. 12 UStG. Der Ort sonstigen Leistung ergibt sich nach § 3a Abs. 1 UStG. Der Umsatz ist **steuerbar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig**. Bemessungsgrundlage ist nach § 10 Abs. 2 S. 2 UStG der gemeine Wert der anteiligen Arbeitsleistung. Da dieser Wert objektiv schwer feststellbar ist, können vereinfachungshalber die lohnsteuerlichen Werte angesetzt werden.

a) Fahrtenbuchregelung

Die Kilometer für Privatfahrten betragen 12.000 km. Die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb betragen 3.600 km und stellen bei der PKW-Überlassung private Fahrten dar (A 15.23 Abs. 11 Nr. 2 Satz 2 UStAE). Die Summe aller Privatfahrten beträgt danach 15.600 km, was bezogen auf die Gesamtfahrleistung von 40.000 km insgesamt 39 % Privatnutzung entspricht.

Die auf die Privatfahrtnutzung entfallenden Kosten betragen daher $8.000,- € \times 39 \% = 3.120,- €$ (A 15.23 Abs. 11 Nr. 2 Satz 3 UStAE). Maßgebend ist der Regelsteuersatz (§ 12 Abs. 1 UStG), die Umsatzsteuer beträgt daher $3.120 \text{ Euro} \times 19 \% = 592,80 €$.

b) Anwendung der 1 % - Regelung

Für die Privatnutzung ist zunächst ein pauschaler Betrag in Höhe von $48.000,- €$ (Bruttolistenpreis) $\times 1 \% \times 12 \text{ Monat} = 5.760,- €$ anzusetzen. Zusätzlich sind die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte mit $48.000,- €$ (Bruttolistenpreis) $\times 0,03 \% \times 10 \text{ km} \times 12 \text{ Monate} = 1.728,- €$ anzusetzen. Bei dem Wert handelt

es sich um einen Bruttowert, so dass zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer herauszurechnen ist. Danach ergibt sich die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 1 Satz 1,2 UStG in Höhe von 7.488,- Euro (brutto) / 1,19 = 6.568,34 €, wobei nach § 12 Abs. 1 UStG der Regelsteuersatz maßgebend ist. Die darauf entfallene Umsatzsteuer beträgt demnach 1.195,56 €.

Lösung Fall 61

Mangels Entgelts und 2. Beteiligten erbringt der Bauunternehmer durch die Arbeiten an seinem Wohnhaus eine unentgeltliche andere sonstigen Leistung (Werkleistung) für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens (private Zwecke) liegen (§ 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG). Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG und liegt am Belegenheitsort in Rinteln (=Inland § 1 Abs. 2 Satz 1 UStG). Dieser nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG in Deutschland umsatzsteuerbare Vorgang ist mangels Steuerbefreiung i. S. d. § 4 UStG umsatzsteuerpflichtig. Die BMG sind nach § 10 Abs. 4 Nr. 3 UStG die angefallenen Ausgaben i.H.v. 336,00 €. Der Steuersatz beträgt 19 % nach § 12 Abs. 1 UStG und die Umsatzsteuer somit 63,84 €.

Lösung Fall 62

Da der Bauunternehmer nur ein Unternehmen hat (Bauunternehmen, Mietshaus) handelt es sich um einen sog. nicht steuerbaren Innenumsatz. Es ist kein Fall des § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG, da hier unternehmerische Zwecke vorliegen und nicht Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen.

5 Werklieferung/ Werkleistung

Inhalt

Zunächst werden der Begriff der Werkleistung bzw. der Werklieferung und die sich anschließende Fragestellung nach dem Zeitpunkt der Ausführung einer Werkleistung bzw. Werklieferung besprochen. Anschließend wird der Ort der Werklieferung bzw. Werkleistung im Fokus der Betrachtung stehen.

5.1 Begriff der Werklieferung/ Werkleistung

Eine Werklieferung ist eine Lieferung, die zugleich Elemente einer sonstigen Leistung (Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes) enthält. Sie ist von der Werkleistung abzugrenzen, die eine Sonderform der sonstigen Leistung darstellt. Zivilrechtliche Grundlage ist im Regelfall ein Werkleistungsvertrag nach §§ 631, 650 BGB. Die umsatzsteuerliche Regelung findet sich in § 3 Abs. 4 UStG.

Bei § 3 Abs. 4 UStG handelt es sich um eine gesetzlich normierte Anwendung des Grundsatzes der „Einheitlichkeit der Leistung“ (vgl. A 3.10 UStAE), d.h., (auch) ohne den Regelungsinhalt von § 3 Abs. 4 UStG müssten sämtliche Werkverträge anhand der in A 3.10 UStAE niedergelegten Grundsätze zum Thema Einheitlichkeit der Leistung beurteilt werden.

Die Differenzierung von Werkverträgen in Werkleistungen und Werklieferungen hat Einfluss auf die Bestimmung des Ortes der Leistung und auf eine ggf. anzuwendende Steuerbefreiung.

5.2 Voraussetzung der Werklieferung

5.2.1 Tatbestandsmerkmale gemäß § 3 Abs. 4 UStG

Die Tatbestandsmerkmale einer Werklieferung ergeben sich aus § 3 Abs. 4 UStG. Danach muss vorliegen:

- die Be- oder Verarbeitung eines Gegenstandes
- die Beschaffung mindestens eines Teiles der Hauptstoffe durch den leistenden Unternehmer
- die Verwendung dieser Hauptstoffe bei der Be- oder Verarbeitung (Hauptstoff **muss** in das fertige Werk eingehen).

Die Entscheidung, ob es sich bei der Beschaffung des Hauptstoffes um einen Hauptstoff bzw. um Zutaten und Nebensachen handelt, ist bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsbetrachters zu treffen.

Grundlage der Werklieferung ist grundsätzlich ein Werkleistungsvertrag i.S.d. §§ 631, 650 BGB. Dieser setzt voraus, dass der Unternehmer die Bearbeitung übernommen hat. Das Lieferobjekt ist dabei in seiner konkret geschuldeten Gestaltung bei Vertragsabschluss noch nicht existent, sondern wird erst auf Verlangen des Abnehmers hergestellt. Die Veräußerung bereits bestehender Ware (Vorratsware) bei Vertragsabschluss ist **keine** Werklieferung, sondern eine ganz normale Lieferung.

Für die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Lieferung ist auf das zugrunde liegende Verpflichtungsgeschäft abzustellen. Wesentlicher Vertragsinhalt bei Werklieferung ist die **Herstellung, Bearbeitung oder**

Verarbeitung eines Gegenstandes. Werden im Zusammenhang mit einer reinen Lieferung weitere Leistungen übernommen, die nach dem Inhalt des Vertrages **nicht** wesentlich sind, so handelt es sich nicht um eine Werklieferung, sondern um eine reine Lieferung (inkl. eventueller Nebenleistungen).

5.2.2 Einheitliche Grundstückslieferung

Laut BFH-Rechtsprechung liegt insgesamt eine **einheitliche Grundstückslieferung** nach § 3 Abs. 1 UStG vor, wenn derselbe Veräußerer in zwei getrennten Verträgen zum einen ein Grundstück veräußert und zum anderen die Pflicht zur Erstellung eines schlüsselfertigen Gebäudes übernimmt. Leistungsgegenstand ist in diesem Fall ein noch zu bebauendes Grundstück, (vgl. A 4.9.1 Abs. 1 Satz 5, 6 UStAE). Diese Lieferung ist dann auch (einheitlich) nach § 4 Nr.9a UStG steuerfrei und unterliegt bei zulässiger Optionsausübung nach § 9 Abs. 1, Abs. 3 UStG der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nach § 13b Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. § 13b Abs. 5 Satz 1 UStG.

5.2.3 Tatbestandsmerkmal gemäß BFH vom 22.08.2013

Mit Urteil vom 22.08.2013 (V R 37/10, BStBl. 2014 II S. 128) hat der Bundesfinanzhof festgestellt, dass das Vorliegen einer Werklieferung zusätzliche zu den § 3 Abs. 4 UStG entnehmbaren Voraussetzungen die Ver- oder Bearbeitung eines **fremden Gegenstandes** voraussetzt. Mit BMF-Schreiben vom 01.10.2020 hat das Bundesfinanzministerium A 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE wie folgt geändert: *„Eine Werklieferung liegt vor, wenn der Werkhersteller für das Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür selbstbeschaffte Stoffe verwendet, die nicht nur Zutaten oder sonstige Nebensachen sind (vgl. BFH-Urteil vom 22.8.2013, V R 37/10, BStBl. 2014 II S. 128)“*.

In Anwendung dieser Rechtsprechung ergibt sich: Stellt ein Unternehmer einen, bei Auftragsvergabe nicht existenten, Gegenstand auf der Grundlage eines Werkvertrages nach §§ 631, 650 BGB her und nutzt er dabei ausschließlich selbstbeschaffte Neben- und Hauptstoffe (Materialgestellung), so liegt eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG und keine Werklieferung i.S.v. § 3 Abs. 4 UStG vor. Inwieweit diese rechtliche Würdigung auch auf Fälle zutrifft, in denen der Leistungsempfänger lediglich Nebenstoffe, aber eben keine Hauptstoffe zur Verfügung stellt, ist derzeit nicht geklärt.

5.3 Abgrenzung Werklieferung / Werkleistung

Die Frage, ob eine Werklieferung (§ 3 Abs. 4 UStG) oder einer Werkleistung nach (§ 3 Abs. 4 UStG i.U.S. i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 1, 2 UStG) vorliegt, entscheidet sich danach, wer die (bzw. einen) Hauptstoffe, die für die Ausführung des Werkvertrags notwendig sind, mitbringt. Bringt der Werkunternehmer einen Hauptstoff, so liegt eine Werklieferung vor, andernfalls (der Leistungsempfänger bring einen Hauptstoff) eine Werkleistung.

Der Werkunternehmer hat einen Hauptstoff beschafft, wenn er ihn selbst erworben, ihn hergestellt oder ihn gewonnen hat (z.B. Kiesgewinnung aus Kiesgrube). Erwirbt der Werkunternehmer einen Stoff **im Namen und auf Rechnung des Auftraggebers**, so ist dieser Stoff nicht vom Werkunternehmer, sondern **vom Auftraggeber** beschafft (A 3.8 Abs. 4 Satz 3 UStAE). Erwirbt dagegen der Werkunternehmer einen Hauptstoff **im eigenen Namen**, jedoch auf Rechnung des Auftraggebers, so ist der Stoff noch als vom

Werkunternehmer beschafft anzusehen, (vgl. A 3.8 Abs. 4 Satz 1 UStAE „*der Erwerb im eigenen Namen schlägt durch*“). Siehe dazu auch Lieferfiktion des § 3 Abs. 3 UStG bei Kommissionsgeschäften.

5.3.1 Abgrenzung Hauptstoff/ Nebenstoff

Nach A 3.8 Abs. 1 Satz 4 UStAE ist die Entscheidung, ob Haupt- oder Nebenstoffe vorliegen, aus der Sicht eines Durchschnittsbetrachters zu treffen. Die Unentbehrlichkeit eines Gegenstandes allein macht diesen noch nicht zu einem Hauptstoff. Kleine technische Hilfsmittel, z.B. Nägel, Schrauben, Splinte usw. sind in aller Regel Nebensachen (A 3.8 Abs. 1 Satz 6, 7 UStAE). Die Abgrenzung muss grundsätzlich nach qualitativen Kriterien erfolgen. Eine quantitative Abgrenzung (Verhältnis des Wertes der Arbeit / des Arbeitserfolgs zum Wert der vom Unternehmer selbst beschafften Stoffe) darf nicht vorgenommen werden, vgl. A 3.8 Abs. 1 Satz 5 UStAE. Lediglich für die Reparatur beweglicher körperlicher Gegenstände besteht eine Ausnahme, vgl. A 3.8 Abs. 6 UStAE).

5.3.2 Materialbeistellung / Materialgestellung

Beschafft der Werkunternehmer nur einen Teil der Hauptstoffe, und die restlichen Hauptstoffe werden vom Besteller gegeben, dann spricht man von Materialbeistellung. Das beigestellte Material des Bestellers scheidet dann aus dem Leistungsaustausch aus. Die beigestellte Sache kann ein Hauptstoff sein, die Beistellung kann sich aber auch auf Nebenstoffe oder sonstige Beistellungen, z.B. Arbeitskräfte, Maschinen, Hilfsstoffe wie Strom, Kohle oder ähnliche Betriebsmittel, beziehen.

Beispiel

Zahnarzt Z beauftragt den Zahntechniker T mit der Herstellung einer Zahnprothese. T verwendet hierbei eigene Hauptstoffe. Das ebenfalls für die Herstellung benötigte Gold im Wert von 500 € wird dem T durch Z gegeben (beigestellt).

T erteilt folgende Rechnung (auszugsweise):

Prothese	1.200,- €
abzügl. beigestelltes Gold	<u>500,- €</u>
Nettobetrag	700,- €
zuzügl. 7 %	<u>49,- €</u>
Gesamtbetrag	<u>749,- €</u>

5.3.3 Materialgestellung

Wird dem Werkunternehmer sämtlicher Hauptstoff vom Abnehmer gestellt, dann spricht man von **Materialgestellung**. In diesem Fall liegt eine Werkleistung (§ 3 Abs. 4 UStG im UKS i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG) vor.

5.3.4 Verwendung des selbst beschafften Hauptstoffes

Eine Verwendung von Hauptstoffen liegt vor, wenn diese gegenständlich in das Werk eingehen. Das trifft z.B. auf Gold zu, das für einen Ring verwendet wird, nicht aber auf den bei der Herstellung verbrauchten

elektrischen Strom.

5.3.5 Werkleistung

Eine Werkleistung nach §§ 3 Abs. 4 UStG im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 631 BGB liegt in den Fällen vor, in denen der Werkunternehmer keinen zur Werkherstellung erforderlichen Hauptstoff selbst beschafft hat.

5.3.6 Arbeitsfälle zum Thema: Werklieferung / Werkleistung“

Fall 63

Abnehmer A beauftragt den Unternehmer U mit der Herstellung von 50 Schmuckstücken. U stellt Gold, Platin und Edelsteine und erteilt folgende Rechnung:

50 x 200 €	= 10.00,- €
19 % USt	= 1.900,- €
<hr/>	
	11.900,- €

Liegt eine Werklieferung / eine Werkleistung vor?

Fall 64

Abwandlung 1 zu Fall 51: A stellt Gold, Platin und Edelsteine. U. erteilt folgende Rechnung:

50 x 30 €	= 1.500,- €
19 % USt	= 285,- €
<hr/>	
	1.785,- €

Liegt eine Werklieferung / Werkleistung vor?

Fall 65

Abwandlung zu Fall 51: A stellt Gold, U Platin und Edelsteine. U erteilt folgende Rechnung:

50 x 200 €	= 10.000,- €
./. Gold	= 3.000,- €
<hr/>	
	7.000,- €
19 % USt	1.330,- €
<hr/>	
	8.330,- €

Liegt eine Werklieferung / Werkleistung vor?

Fall 66

Unternehmer U führt an Auftraggeber A folgende Leistungen aus:

- U verlegt in der Wohnung des A einen Parkettfußboden. Das Holz liefert U. Der Wert des Holzes ist größer als der Wert der Arbeitsleistung.
- A gibt dem Schneider U Stoff (Wert 100,- €), damit dieser ihm einen Anzug schneidert. U verwendet den beigestellten Stoff sowie goldene Knöpfe (Wert 300,- €).

- Für seine Arbeitsleistung stellt U 200,- € in Rechnung.
- U wechselt am Pkw des A die Kurbelwelle / Motor / Getriebe aus.
- U füllt von A gestellte Arzneimittel in Gelatinekapseln.

Liegt eine Werklieferung / Werkleistung vor?

Fall 67

Auftraggeber A beauftragt den Bauunternehmer B, ein Einfamilienhaus zu erstellen.

Die Kosten (ohne USt) betragen für A 400.000,- €, davon entfallen auf die Baustoffe 260.000,- €. Hinsichtlich der Beschaffung der Baustoffe sind folgende Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- A beschafft die Baustoffe im eigenen Namen und für eigene Rechnung bei C.
- B beschafft die Baustoffe im eigenen Namen und für eigene Rechnung bei C.

Handelt es sich beim Bau des EFH jeweils um eine Werklieferung oder Werkleistung? Welche Ortvorschriften sind bei den o.g. „Grundstücksumsätzen“ anzuwenden?

Wie hoch ist jeweils bei bestehender Steuerbarkeit und Steuerpflicht die BMG?

5.4 Zeitpunkt der Werklieferung / Werkleistung

Da es sich bei der Werklieferung um eine Lieferung handelt, richtet sich der Zeitpunkt der Werklieferung (und damit die Entstehung der Steuer) danach, wann dem Abnehmer die Verfügungsmacht an dem fertigen Werk verschafft wird, vgl. A 13.1 Abs. 2 Satz 1 UStAE.

Eine Werklieferung ist unter folgenden Voraussetzungen erbracht:

- a) das Werk muss fertig sein,
- b) das Werk muss übergeben sein und
- c) eine **Abnahme des Werks** muss erfolgt sein.

In der Regel ist die Werklieferung erst dann erbracht, wenn eine Abnahme (§ 640 BGB) des fertigen Werks durch den Auftraggeber erfolgt ist. Eine förmliche Abnahme ist jedoch nicht erforderlich. Vielmehr reicht ein schlüssiges Verhalten aus, z.B. die Inbetriebnahme.

Bei Gebäuden, die nach VOB errichtet wurden, erfolgt die Abnahme nach § 12 VOB nach

- a) förmlicher Abnahme (Protokoll)
- b) 12 Werktagen fiktiv, wenn der Leistungsgeber schriftlich mitteilt, dass Leistung erbracht ist, bzw.
- c) 6 Werktagen fiktiv, wenn in Benutzung genommen (vgl. § 12 VOB).

Wird das vertraglich vereinbarte Werk nicht fertig gestellt und ist eine Vollendung des Werkes durch den Werkunternehmer nicht mehr vorgesehen, entsteht ein neuer Leistungsgegenstand (vgl. A 3.9 UStAE und A 13.2 UStAE).

Eine Werkleistung ist erbracht, wenn das Werk fertig vollendet ist, (vgl. A 13.1 Abs. 3 Satz 1 UStAE). Dieser Zeitpunkt wird häufig mit dem Zeitpunkt der Abnahme zusammenfallen, (vgl. A 13.2 Abs. 2 Nr. 2 UStAE).

5.5 Ort der Werklieferung / Werkleistung

5.5.1 Ort der Werklieferung (A 3.12 Abs. 4 UStAE)

Bei ruhenden Werklieferungen bestimmt sich der Ort nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG. Er ist dort, wo sich der fertige Gegenstand (das fertige Werk) im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet.

Bei bewegten Werklieferungen, bei denen der fertige Gegenstand (das fertige Werk) zum Abnehmer oder dessen Beauftragten befördert oder versendet wird, bestimmt sich der Ort grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 - 4 UStG (= Abgangsort). § 3 Abs. 8 UStG und § 3c UStG sind auch bei bewegten Werklieferungen gemäß § 3 Abs. 5a UStG vorrangig anwendbar.

5.5.2 Ort der Werkleistung

- a) Bei Werkleistungen im **Zusammenhang mit Grundstücken** und an wesentlichen Bestandteilen (§§ 94, 946 BGB) bestimmt sich der Ort nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 1c UStG** und liegt am *Belegenheitsort* des Grundstückes.
- b) Bei Werkleistungen an **beweglichen Gegenständen** bestimmt sich der Ort nach **§ 3a Abs. 3 Nr. 3c UStG in B2B-Fällen** und nach **§ 3a Abs. 2 UStG in B2B-Fällen**.

5.5.3 Arbeitsfälle zum Thema: Zeitpunkt und Ort der Werklieferung / Werkleistung

Fall 68

Die Baufirma B in Genf (Schweiz) bestellt zur Errichtung eines Bauwerks bei der Bremer Maschinenfabrik M einen Spezialkran und rechnet wie folgt ab:

Wert der Einzelteile	=	250.000,- €
Transportkosten	=	10.000,- €
Montagekosten	=	10.000,- €

Die Einzelteile werden in Bremen gefertigt, per Bahn nach Genf geschickt und dort von Angestellten der Firma M montiert.

1. Der Spezialkran wird zu Hauptteilen in Bremen zusammengesetzt. In Genf sind noch Montagearbeiten erforderlich. Es muss u.a. für den Spezialkran noch eine Fundamentierung gegossen werden.
2. Der Spezialkran wird in Bremen fertig montiert. Unter Anwesenheit eines Beauftragten des B lässt M die Maschine (den Kran) in Bremen Probe laufen. Zwecks besserer Versendung wird die Maschine in ihre Einzelteile zerlegt, per Bahn in die Schweiz verbracht und in Genf erneut zusammengesetzt.

Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor?

Fall 69

Handwerkerin H übernimmt den Auftrag, für die Stadt Oldenburg das Dach eines Behördengebäudes zu erneuern. Die dafür benötigten Ziegel kauft sie in eigenem Namen bei ihrem Lieferanten L aus Lübeck ein. H lässt die Ziegel direkt von L zur Baustelle nach Oldenburg befördern. Da H aufgrund einer sehr guten

Auftragslage den Auftrag selbst nicht durchführen kann, beauftragt sie im eigenen Namen den Subunternehmer S mit der Ausführung der Arbeiten. Die Arbeiten am Dach werden am 28. März 12 beendet. Die Abnahme nach § 640 BGB durch die Stadt Oldenburg erfolgt wie vereinbart am 05. April 12 und verläuft anstandslos.

Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG vor?

Fall 70

Bauunternehmer A aus Aurich erstellt für den Busunternehmer M aus Meppen eine Unterstellhalle zum Festpreis von 300.000,- €. Der Bauvertrag wurde nach VOB abgeschlossen. Eine besondere Form der Abnahme wurde nicht vereinbart. Nachdem A am Mittwoch, den 25.04.2011, die Bauarbeiten beendet hatte, stellte M seine Busse ab dem 26.04.2011 dort unter. *Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG vor?*

Fall 71

Bauunternehmerin B übernimmt die Herstellung eines Bürogebäudes unter Verwendung der selbstbeschafften Hauptstoffe für die Firma A. Der vereinbarte Preis für das fertige Werk beträgt 2.000.000,- € (brutto). Nachdem B für bereits erbrachte Bauleistungen 1.000.000,- € (brutto) an Abschlagszahlungen erhalten hat (= geleisteter Wert,) fällt A in Insolvenz, und der Insolvenzverwalter lehnt die Fortführung des Werklieferungsvertrages ab. *Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG vor?*

Fall 72

Ein Privatmann aus der Schweiz (PS) meldet seinen Pkw beim Unternehmer K aus Konstanz zur Inspektion / Reparatur an. Nach erfolgter Inspektion wird der zuvor von PS nach Deutschland aus der Schweiz eingeführte Pkw wieder in die Schweiz ausgeführt. K erteilt dem PS folgende Rechnung:

Ersatzteile	1.200,- €
Arbeitsleistung	1.800,- €
<hr/>	
Summe	3.000,- €

Aufgabe: Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG vor?

Fall 73

Abwandlung: Das Entgelt für die Arbeitsleistung beträgt weniger als 50% der Gesamtentgelts. *Aufgabe: Liegen jeweils steuerbare Umsätze nach § 1 Abs. 1 Nr.1 UStG vor?*

5.6 Lösungen zu den Arbeitsfällen des 5. Teils

Lösung Fall 63

U und A haben einen Werkvertrag nach §§ 631, 651 BGB über die Herstellung von Schmuckstücken abgeschlossen. Dieser enthält sowohl Liefer- als auch Dienstleistungselemente. Es handelt sich jedoch nicht um eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 651 BGB, da U ausschließlich selbstbeschaffte Haupt- (Gold, Platin und Edelsteine) und Nebenstoffe verwendet. Damit liegt keine Ver- oder Bearbeitung eines fremden Gegenstandes vor, was nach geltender BFH-Rechtsprechung jedoch erforderlich ist, A 3.8 Abs. 1 Satz 1 UStAE.

Lösung Fall 64

Es handelt sich gemäß § 3 Abs. 4 UStG im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 631 BGB um eine Werkleistung, da U die Ver- oder Bearbeitung eines fremden Gegenstandes übernommen und dabei keine selbstbeschafften Hauptstoffe verwendet.

Lösung Fall 65

Es handelt sich nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 650 BGB um eine Werklieferung, da U einen bei Auftragsvergabe nicht existenten Gegenstand herstellt, dabei die Ver- oder Bearbeitung eines fremden Gegenstandes übernommen hat und einen selbstbeschafften Hauptstoff verwendet (vgl. A 3.8 Abs. 1 Satz 2 UStAE).

Lösung Fall 66

Parkettverlegung

Maßgeblich ist das Wesen des Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Das geschuldete Werk ist der verlegte Parkettfußboden. Das Parkettholz ist daher unstreitig Hauptstoff, das Wesen des geschuldeten Werkes ausmacht. Es handelt sich um eine **Werklieferung** nach § 3 Abs. 4 UStG, da U den Hauptstoff stellt und dabei einen bei Auftragsvergabe noch nicht existenten Gegenstand unter Be- und Verarbeitung eines fremden Gegenstandes (Fußboden) herstellt.

Anzug

Maßgeblich ist das Wesen des Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Das geschuldete Werk ist der fertige Stoffanzug. Der Stoff ist daher Hauptstoff, da er das Wesen des geschuldeten Werkes ausmacht („ohne Stoff kein Anzug“); A 3.8 Abs. 1 Satz 4 UStAE. Auf die Wertverhältnisse kommt es dabei nicht an, vgl. A 3.8 Abs. 1 Satz 5 UStAE. Es handelt sich um eine **Werkleistung** nach § 3 Abs. 4 UStG im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 UStG und § 361 BGB, da nur A den Hauptstoff zur Verfügung stellt.

Autoreparatur

Gemäß A 3.8 Abs. 1 S.8 UStAE stellen Kurbelwelle / Motor / Getriebe einen Hauptstoff dar. Es handelt sich daher um eine **Werklieferung** nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 651 BGB, da U die Ver- bzw. Bearbeitung eines fremden Gegenstandes übernommen hat und ein bei Auftragserteilung noch nicht existentes Werk schuldet und den Hauptstoff stellt.

Arzneimittel

Maßgeblich ist das Wesen des Umsatzes aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Grundsätzlich dürfte das Arzneimittel alleiniger Hauptstoff sein, da die Kapsel lediglich die Art der Verabreichungsform charakterisiert und nicht die Wirkung des Arzneimittels (= „Wesen des Umsatzes“). Es handelt sich daher um eine **Werkleistung** nach § 3 Abs. 4 UStG im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG und § 631 BGB, da U keine Hauptstoffe stellt und einen Auftragsvergabe noch nicht existenten Gegenstand schuldet (A 3.8 Abs. 1 Satz 4 UStAE).

Lösung Fall 67

Es liegt lediglich eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 650 BGB vor, wenn der Werkunternehmer **selbst beschaffte Hauptstoffe** verwendet. Selbst beschafft bedeutet dabei **im eigenen Namen** beschafft (A 3.8 Abs. 2 bis 4 UStAE).

In Fall a) handelt es sich folglich um eine Werkleistung nach § 3 Abs. 4 UStG im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Der Ort bestimmt sich nach § 3a Abs. 3 Nr.1c UStG und liegt am Belegenheitsort des Grundstücks. Bei bestehender Steuerbarkeit und Steuerpflicht scheiden die beigestellten Materialien aus der Bemessungsgrundlage (BMG) aus. Diese ergibt sich aus § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG und beträgt daher 140.000,- €

In Fall b) handelt es sich folglich um Werklieferungen nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 650 BGB. Der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG und liegt am Ort der Verschaffung der Verfügungsmacht = Baugrundstück. Bei bestehender Steuerbarkeit und Steuerpflicht beträgt die BMG nach § 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 UStG 400.000,- €

Lösung Fall 68**zu 1.**

Es handelt sich um eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631 650 BGB. Dadurch dass die hergestellte Maschine mit dem Grund und Boden fest verbunden wird (Fundament notwendig) hat B auch die Ver- bzw. Bearbeitung eines fremden Gegenstandes übernommen.

Der im Rahmen der Werklieferung geschuldete Gegenstand („*das fertige Werk*“) entsteht in seiner vertraglich vereinbarten Form (funktionsfähig und fertig montiert) erst in der Schweiz. Die Übergabe des fertigen Werkes durch Abnahme nach § 640 BGB ist der maßgebliche Zeitpunkt. Das fertige Werk wird entsprechend anlässlich der Verschaffung der Verfügungsmacht nicht mehr befördert/versendet. Es handelt sich um eine ruhende Lieferung, deren Ort sich nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG bestimmt und Genf (Schweiz) liegt. Die Werklieferung ist in Deutschland nicht umsatzsteuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Bei den Einzelteilen handelt es sich um Gegenstände anderer Marktgängigkeit, die zuvor rechtsgeschäftslos von Deutschland in die Schweiz verbracht wurden.

zu 2.

Zwar liegen die Voraussetzungen des § 3 Abs. 4 UStG vor und B und M haben nach §§ 631, 650 BGB einen Werklieferungsvertrag abgeschlossen. Jedoch hat B nicht die Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstandes vorgenommen. Unter Anwendung der geltenden BFH-Rechtsprechung liegt daher eine Lieferung

nach § 3 Abs. 1 UStG vor.

Das fertige Werk (= zusammengebauter und - durch Probelauf belegt - funktionsfähiger Kran) wird nach erfolgter Abnahme gemäß § 640 BGB (durch Probelauf) von Deutschland in die Schweiz befördert/versendet. Der Ort bestimmt sich nach § 3 Abs. 6 S. 1-4 UStG in Deutschland (Bremen).

Lösung Fall 69

H erbringt an die Stadt Oldenburg eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG, da sie im Rahmen eines Werkvertrags nach §§ 631, 650 BGB das Dach erneuert, damit einen fremden Gegenstand ver- bzw. bearbeitet und den Hauptstoff (Ziegel) selbst / bzw. in eigenem Namen von L beschafft. **(Hinweis: Dass sich H die Ziegel direkt zur Baustelle befördern lässt, ist dabei unerheblich. Auch liegt zwischen L, H und der Stadt Oldenburg kein Reihengeschäft i.S.v. § 3 Abs. 6a Satz 1 UStG vor, da die Vertragsparteien nicht über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abgeschlossen haben. Vertragsgegenstand zwischen L und H ist die Lieferung von Ziegeln, wohingegen H der Stadt Oldenburg nicht eine reine Ziegellieferung, sondern ein erneuertes Dach im Rahmen eines Werkvertrags nach §§ 631, 650 BGB schuldet.)**

Der Ort der Werklieferung ist nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG Oldenburg. Die Leistung von H ist damit steuerbar und steuerpflichtig. Die Steuer entsteht bei Leistungsausführung nach § 13 Abs. 1 Nr.1a Satz 1 UStG. Dieses ist nach erfolgter Abnahme im April 12 der Fall (vgl. A 13.2 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1-5 UStAE). Obwohl es sich um eine Bauleistung i.S.v. § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG handelt, geht die Steuerschuld gemäß § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG nicht auf die Stadt OL über, da die Stadt OL selbst keine Bauunternehmerin ist.

Subunternehmer S schuldet H ebenfalls das erneuerte Dach als fertiges Werk nach §§ 631, 650 BGB. Da S jedoch keine selbst beschafften Hauptstoffe (hier Ziegel) verwendet, handelt es sich um eine Werkleistung nach § 3 Abs. 4 im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG. Der Ort der sonstigen Leistung ist der Belegenheitsort des Grundstücks in Oldenburg nach § 3a Abs. 3 Nr. 1c UStG. Die Leistung ist steuerbar und steuerpflichtig. Steuerschuldnerin ist nach § 13b Abs. 5 Satz 2 UStG die Leistungsempfängerin H, da H selbst Bauleistungen erbringt. Die USt entsteht grundsätzlich mit Rechnungsstellung, spätestens jedoch einen Monat nach Abnahme des fertigen Werks (vgl. A 13.2 Abs. 1 Nr. 2 UStAE).

Lösung Fall 70

A erbringt an M ebenfalls eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 650 BGB. Im vorliegenden Fall wurde der Bauvertrag nach VOB abgeschlossen. Die Abnahme des fertigen Werkes richtet sich daher nach § 12 VOB. Da keine Form der Abnahme vereinbart wurde und auch keine schriftliche Mitteilung über die Fertigstellung (§ 12 Abs. 5 Nr. 1 VOB) erfolgt ist, gilt die Abnahme gemäß § 12 Abs. 5 Nr. 2 VOB sechs Tage nach Nutzungsbeginn als erfolgt. Die USt entsteht im vorliegenden Fall daher im Mai 2011.

Lösung Fall 71

B erbringt an A eine im Inland steuerbare und steuerpflichtige Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 650 BGB. Durch die Insolvenzeröffnung und Ablehnung der Erfüllung des geschlossenen Werkvertrags nach § 103 InsO entsteht ein neuer Liefergegenstand in Form des teilfertigen Bauwerks (vgl. A 3.9 Abs. 1 UStAE). Lieferzeitpunkt und damit Zeitpunkt der Steuerentstehung ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a) S.1 UStG mit Insolvenzeröffnung (vgl. A 13.2 Nr. 1 S. 7-9 UStAE), sofern keine Abschlagszahlungen geleistet

wurden, für welche die Steuer bereits früher im Rahmen der Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr.1a Satz 4 UStG entstanden ist.

Lösung Fall 72

K schuldet im Rahmen eines Werkvertrags nach § 631 BGB die Inspektion/Reparatur des Pkw. Hier kann zur Bestimmung, ob es sich um eine Werklieferung oder Werkleistung handelt, ausnahmsweise darauf abgestellt werden, ob der Entgeltanteil für die gelieferten Ersatzteile oder der für die erbrachte Arbeitsleistung überwiegt (vgl. A 3.8 Abs. 6 UStAE). Da hier der Entgeltanteil für erbrachte Arbeitsleistung überwiegt, liegt eine Werkleistung nach § 3 Abs. 4 im Umkehrschluss i.V.m. § 3 Abs. 9 Satz 1 UStG vor. Ort der Leistung ist der Tätigkeitsort (Konstanz) nach § 3a Abs. 3 Nr.3c UStG. Die Werkleistung ist daher nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Die Werkleistung ist jedoch nach § 4 Nr. 1a i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 1, bzw. Nr. 2 UStG steuerfrei, da der Pkw zum Zwecke der Reparatur ins Inland eingeführt (vorherige Anmeldung) und im Anschluss auch wieder ausgeführt wurde.

Lösung Fall 73

Abwandlung zu Fall 72: K erbringt jetzt im Hinblick auf A 3.8 Abs. 6 UStAE eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG i.V.m. §§ 631, 651 BGB deren Ort sich nach § 3 Abs. 6 Satz 1 - 4 UStG in Konstanz befindet, da das fertige Werk (reparierter Pkw) nach der Fertigstellung von Deutschland in die Schweiz befördert wird. Die Werklieferung ist steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Die Werklieferung ist jedoch nach § 4 Nr. 1a UStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 1, bzw. Nr. 2 UStG und § 6 Abs. 4 UStG steuerfrei. Die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 UStG greift hier nicht, da die Ersatzteile im Rahmen einer Werklieferung geliefert werden (vgl. A 6.4 Abs. 1 Sätze 1-4 UStAE).