

Skript

Umsatzsteuer

Verfasser: Dipl.-Finw. (FH) Andre Ossinger, RiFG

Rechtsstand: Juli 2021

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2022

4	Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen)	48
4.1	Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG und deren Ortsbestimmung	50
4.1.1	Gegenstandsbegriff des Umsatzsteuerrechts	50
4.1.2	Verschaffung der Verfügungsmacht	51
4.1.3	Bestimmung des Lieferortes (§ 3 Abs. 5a UStG).....	63
4.1.4	Besonderheiten beim Reihengeschäft.....	74
4.2	Sonstige Leistungen i.S.d § 3 Abs. 9 UStG und deren Ortsbestimmung.....	79
4.2.1	Grundregeln zur Ortsbestimmung (§ 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG).....	79
4.2.2	Besondere Anknüpfungspunkte für die Leistungsortbestimmung.....	81
4.2.3	Besonderheiten im Besteuerungsverfahren für sonstige Leistungen	101
4.3	Einheitlichkeit der Leistung.....	103
4.3.1	Haupt - und Nebenleistung	103
4.3.2	Untrennbare Gesamtleistung (insb. Abgrenzung Werklieferung/-leistung)	104
4.3.3	Aufteilung durch gesetzliche Vorgaben	108

4 Leistungen (Lieferungen und sonstige Leistungen)

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

- Die Hingabe von Geld scheidet als Leistung i.d.R. aus, weil Geld als solches nicht konsumierbar ist, sondern lediglich zur Finanzierung von Konsumgütern benötigt wird. Geld ist daher im USt-Recht in erster Linie als Entgelt von Bedeutung (vgl. A 1.1 Abs. 3 S. 3 UStAE).
- Eine Leistung in Form einer Lieferung oder sonstigen Leistung liegt nur vor, wenn ein zweites umsatzsteuerliches Rechtssubjekt vorhanden ist. Im umsatzsteuerlichen Sinne kann nur gegenüber einem anderen - im Zusammenhang mit Lieferungen spricht § 3 Abs. 1 UStG vom Abnehmer, in Bezug auf sonstige Leistungen ist dies deren Auftraggeber - geleistet werden. Eine »Leistungsabgabe« innerhalb der verschiedenen Unternehmensbereiche desselben Unternehmers ist - soweit sie sich auf im Inland gelegene Unternehmensteile bezieht - nicht steuerbar (Schlagworte: nichtsteuerbarer Innenumsatz, rechtsgeschäftsloses Verbringen).³⁰
- Erfolgt der Erwerb von Wirtschaftsgütern nicht aufgrund einer willentlichen Zuwendung, sondern von Gesetzes wegen, ist dies mangels Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne grundsätzlich kein Vorgang, der eine USt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG auslösen kann. Dies ist u.a. von Bedeutung, wenn ein Unternehmer verstirbt. Im Erbfall gehen seine Wirtschaftsgüter kraft gesetzlich vorgesehener Gesamtrechtsnachfolge auf den oder die Erben über. Nach den §§ 1922, 1967 BGB treten die Erben in alle Rechtspositionen des Verstorbenen ein. Da es insoweit an einer Leistung des Erblassers fehlt, kommt dem Übergang der Wirtschaftsgüter auf den oder die Erben für sich betrachtet folglich keine umsatzsteuerrechtliche Relevanz zu.³¹
- Zwang schließt grundsätzlich die Annahme einer Leistung aus. Eine Ausnahme gilt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 UStG für Umsätze aufgrund behördlicher oder gesetzlicher Anordnung (z.B. Enteignungen von Grund und Boden, behördliche Zuweisungen von Obdachlosen oder

³⁰ Ausnahme: Das sog. innergemeinschaftliche Verbringen i.S.d. § 1a Abs. 2 UStG.

³¹ Aber: Zu steuerbaren Leistungen des Gesamtrechtsnachfolgers kommt es nicht nur, wenn er das Unternehmen fortführt, sondern auch, wenn er i.R.d. Liquidation des Unternehmens Gegenstände des ererbten Unternehmensvermögens veräußert (BFH v. 13.01.2010, BStBl II 2011, 421). Mag auch die Unternehmerstellung als solche nicht vererbbar sein, so liegt insoweit gleichwohl ein Handeln als Unternehmer vor (»Nachwirkung« der unternehmerischen Tätigkeit des Erblassers).

Asylbewerbern in Hotels oder Versteigerungen von Wirtschaftsgütern eines Unternehmers im Rahmen einer Zwangsvollstreckung).

Beispiel 1: Zwangsversteigerung als steuerbarer Vorgang

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

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

Wer um die aufgezeigten Konsequenzen weiß und des Weiteren bedenkt, dass willentliche Zuwendungen zumeist auf der Grundlage dazu verpflichtender Verträge - also darüber eingegangener zivilrechtlicher Verpflichtungsgeschäfte - erfolgen, sollte bei der umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung von zunächst vielleicht kompliziert erscheinenden Schadenersatzabwicklungen eigentlich nicht in Schwierigkeiten kommen können. Hat hierbei eines der zu beurteilenden Subjekte eine Leistung im umsatzsteuerrechtlichen Sinne erbracht, ist ergänzend nur noch die Frage des Leistungsempfängers zu klären. Dies ist regelmäßig nicht schwierig, denn: Wer an wen leistet, beantwortet sich - eher schon eine Selbstverständlichkeit - regelmäßig danach, wer mit wem ein auf die Leistung gerichtetes privatrechtliches Verpflichtungsgeschäft eingegangen ist. Dies ist gemeint, wenn der BFH immer wieder betont, dass sich regelmäßig aus den zivilrechtlichen Vereinbarungen ergebe, wer bei einem Umsatz als Leistender und wer als Leistungsempfänger anzusehen ist (BFH vom 23.09.2009, BStBl. II 2010,

243; A 15.2b Abs. 1 S. 1, 2 UStAE). So ist bei einem Handeln im fremden Namen nach § 164 BGB die dem Leistungsempfänger erbrachte Leistung also grundsätzlich dem Vertretenen zuzurechnen. Dies gilt grundsätzlich selbst für den Fall, dass es sich bei dem Vertretenen um einen sog. »Strohmann« handelt, der im Rechtsverkehr in eigenem Namen aber auf fremde Rechnung in Erscheinung tritt.

Beispiel 2: Abwicklung eines Schadenersatzanspruchs

S hat schuldhaft den Firmenwagen des Unternehmers U beschädigt. Dieser lässt den Wagen in der Werkstatt W reparieren. W sendet die Rechnung über 1.000 € zzgl. 190 € USt unmittelbar an die Kfz-Haftpflichtversicherung des S, die V-AG, die an U 1.000 € überweist.

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

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

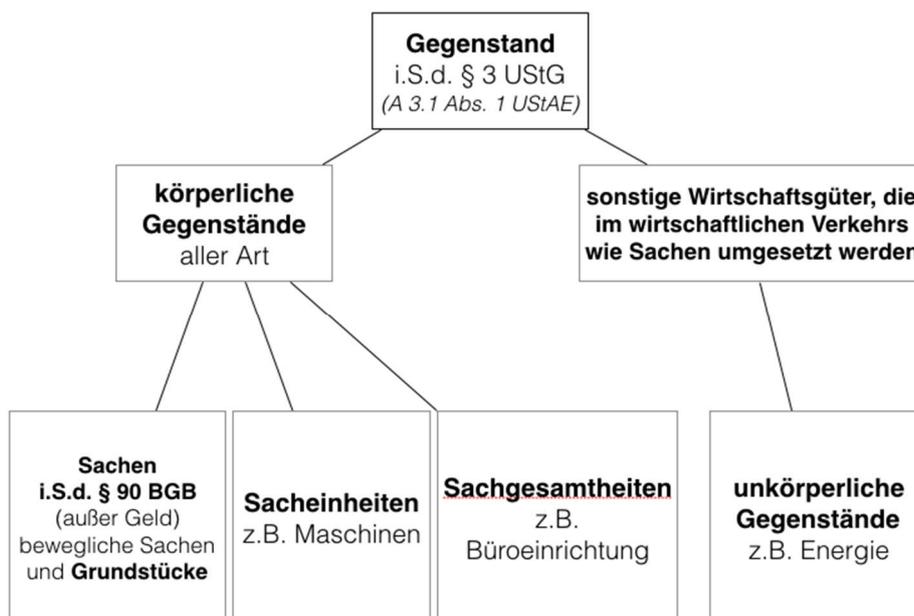
4.1 Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG und deren Ortsbestimmung

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

4.1.1 Gegenstandsbegriff des Umsatzsteuerrechts

Abweichend vom Sprachgebrauch des BGB (vgl. § 90 BGB) versteht § 3 Abs. 1 UStG unter einem Gegenstand nur körperliche Sachen und solche Güter, die im Wirtschaftsleben wie Sachen behandelt werden (z.B. Gas, Wasser, Strom, Wärme). Rechte wie z.B. Patente, Urheberrechte, Forderungen usw. können nicht geliefert werden. Wer Rechte überträgt bzw. einräumt, tätigt eine sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG.

Entscheidend für die Abgrenzung einer Lieferung von einer sonstigen Leistung ist der Charakter des Umsatzes aus der Sicht des Durchschnittsverbrauchers. Es kommt darauf an, welche Bestandteile der Leistung unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bedingen (BFH v. 03.06.2009, BStBI II 2010, 857, A 3.5 Abs. 1 UStAE). Daher ist auch dann eine sonstige Leistung anzunehmen, wenn zwar ein Gegenstand übertragen wird, der wirtschaftliche Gehalt aber in einer Dienstleistung zu sehen ist und die Übertragung insoweit nur dazu dient, die Übertragung eines Rechts oder einer bestimmten Nutzung zu ermöglichen (z.B. Überlassung von nicht standardisierter Software; A 3.5 Abs. 3 Nr. 8 UStAE). Der Annahme einer sonstigen Leistung steht dann auch nicht entgegen, dass die Überlassung eines Gegenstandes zur Übertragung, Auswertung oder Ausnutzung eines rechts erforderlich ist (z.B. Bauplan des Architekten und Berechnungen des Statikers, A 3.5 Abs. 3 Nr. 4 UStAE oder die Überlassung von Eintrittskarten zu einem sportlichen oder kulturellen Ereignis, A 3.5 Abs. 3 Nr. 14 UStAE).



4.1.2 Verschaffung der Verfügungsmacht

Die Verschaffung der Verfügungsmacht an einem Gegenstand verlangt, dass der Leistende willentlich die wirtschaftliche Substanz, den Wert und Ertrag an dem betreffenden Gegenstand auf den Leistungsempfänger überträgt. Verfügungsmacht zu haben bedeutet, faktisch in der Lage zu sein, mit dem Gegenstand nach Belieben zu verfahren. Diese Kompetenz hat in der Regel der Eigentümer einer Sache. Verfügungsmacht wird folglich regelmäßig durch eine

Eigentumsübertragung nach den §§ 929-931 BGB³² und §§ 873, 925 BGB oder mit der Einigung und Übergabe eines Traditionspapiers (§ 363 HGB)³³ Verschafft (BFH vom 06.04.2016, BStBl. II 2017, 188). Denn die Beziehung zwischen der zivilrechtlichen Eigentumsübertragung, der Verschaffung der Verfügungsmacht und damit auch zu einer Lieferung ist dahingehend konkretisiert, dass durch die zivilrechtliche Eigentumsverschaffung regelmäßig die wirtschaftliche Substanz des Gegenstands und damit auch die Verfügungsmacht vom Veräußerer auf den Erwerber übergeht und daher gleichzeitig geliefert wird. Ein Wechsel der Verfügungsmacht verlangt aber nicht notwendig einen Eigentumswechsel hinsichtlich des übergebenen Gegenstands. Nach der mit § 3 Abs. 1 UStG umgesetzten Bestimmung des Art. 14 Abs. 1 MwStSystRL gilt als Lieferung eines Gegenstands die Übertragung der Befähigung, wie ein Eigentümer über einen körperlichen Gegenstand zu verfügen.³⁴ Demnach bezieht sich der Begriff der Lieferung eines Gegenstands nicht auf die Eigentumsübertragung in den durch das anwendbare nationale Recht vorgesehenen Formen, sondern umfasst jede Übertragung eines Gegenstands durch eine Partei, die die andere Partei ermächtigt, über diesen Gegenstand faktisch so zu verfügen, als wäre sie ein Eigentümer (EuGH vom 06.02.2003, BStBl. II 2004, 573).³⁵ Daher wird auch der Miteigentumsanteil an einem Gegenstand geliefert (A 3.5 Abs. 2 Nr. 6 UStAE).

Beispiel 3: Verkauf unter Eigentumsvorbehalt

Händler H mit Sitz in Berlin handelt u.a. mit Musikanlagen. Er hat am 16.02.01 dem Berufsmusiker M unter Eigentumsvorbehalt eine teure Musikanlage verkauft, deren Barzahlungspreis 5.000 € + 950 € USt beträgt. M vereinbart mit H Ratenzahlung, die Inhalt einer gesonderten vertraglichen Vereinbarung wird. Bei einem darin ausgewiesenen effektiven Jahreszins von 8% beträgt der Teilzahlungsgesamtbetrag 6.120 €, die Höhe der monatlich fälligen sechs Teilzahlungen jeweils 1.020 €. S entrichtet die erste Rate bereits bei Übergabe der Anlage am 16.02.01 und bezahlt die restlichen fünf Raten pünktlich in den Monaten 04-08/01.³⁶

³² Die klassische Verschaffung der Verfügungsmacht erfolgt durch Einigung und Übergabe des Liefergegenstands (§ 929 S. 1 BGB) oder nur durch Einigung, wenn der Erwerber bereits im Besitz der Sache ist (§ 929 S. 2 BGB) bzw. der Veräußerer den Besitz an der Sache behält und ein Besitzmittlungsverhältnis zu Gunsten des Erwerbers vereinbart wird (§ 930 BGB) bzw. sofern ein Dritter die Sache besitzt durch Einigung und Abtretung des Herausgabeanspruchs an den Erwerber (§ 931 BGB).

³³ Beispielsweise ersetzt die Indossierung und Übergabe eines Orderlagerscheins i.S.d. § 475g HGB die fehlende körperliche Übergabe der Ware.

³⁴ Demnach können gestohlene Gegenstände i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG geliefert werden, obwohl der Eigentumserwerb gem. § 935 BGB nicht möglich ist. Auch geschäftsunfähige Unternehmer können Lieferungen ausführen, obwohl ihre Willenserklärungen nichtig sind (§§ 104, 105 BGB).

³⁵ Der EuGH sieht gar den Zweck gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben gefährdet, »wenn die Feststellung, dass eine Lieferung von Gegenständen [...] vorliegt, von der Erfüllung von je nach Mitgliedstaat unterschiedlichen Voraussetzungen abhinge, wie es die Voraussetzungen für die zivilrechtliche Eigentumsübertragung sind«

³⁶ Der Sachverhalt ist nahezu deckungsgleich Gegenstand der Beraterklausur 2016 geworden. Dort wurde statt einer Musikanlage ein Fernseher unter Eigentumsvorbehalt veräußert. Weiter heißt es dann: "Im schriftlichen Kaufvertrag wurde der Barzahlungspreis (2.975 €), der Teilzahlungspreis (3.050 €), die Höhe (305 €) und die Anzahl der Raten (10) sowie der effektive Jahreszins vereinbart... Bei Übergabe des Fernsehers am 23.05.2016 bezahlte K gleich die erste Rate. Auch die restlichen Raten bezahlte er pünktlich."

Abwandlung: M zahlt die restlichen fünf Raten nicht mehr, so dass H vom Kaufvertrag zurücktritt, die Musikanlage zurückerlangt und die bereits gezahlte erste Rate einbehält.

Lösung: Obwohl der S noch nicht das Eigentum erlangt hat, wird ihm bereits mit der schlichten Übergabe die wirtschaftliche Substanz der Ware verschafft, so dass bereits zu diesem Zeitpunkt, und nicht erst bei vollständiger Bezahlung des Kaufpreises, eine Lieferung nach § 3 Abs. 1 UStG anzunehmen ist (A 3.1 Abs. 3 S. 4 UStAE). Denn wie ein Eigentümer hat S nämlich fortan nach § 446 BGB die Gefahr eines zufälligen Untergangs oder einer zufälligen Verschlechterung der Ware zu tragen und umgekehrt kommen auch etwaige Wertsteigerungen der Sache ab Übergabe dem Käufer zugute. H tätigt folglich mit der Übergabe der Anlage im Rahmen seines Unternehmens eine nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Lieferung (Lieferort nach § 3 Abs. 6 S.1 UStG: Berlin = Inland). Problematisch ist, ob es daneben eine weitere selbständig zu beurteilende sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG in Form einer Kreditgewährung gibt (A 3.11 Abs. 2 UStAE). Dies wird man hier angesichts der getroffenen Abreden zu bejahen haben. Daher beträgt die BMG für die Lieferung 5.000 €, die USt 950 €. Sie entsteht losgelöst von den Zahlungsmodalitäten nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a S. 1 UStG mit Ablauf des VAZ 02/01. (Für die ebenfalls nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare, aber nach § 4 Nr. 8 Buchst. a UStG steuerfreie Kreditgewährung beläuft sich das Entgelt auf 170 €. Würde es sich um eine einheitliche Leistung handeln, hätte man die USt aus dem Gesamtaufwand von 6.120 € herauszurechnen und gelangte zu einer BMG für die dann allein zu beurteilende Lieferung von 5.142,86 € und einer USt von 977,14 €).

Sofern der Verkäufer H in der Abwandlung wegen Zahlungsverzugs des Vorbehaltskäufers M von seinem kaufvertraglichen Rücktrittsrecht Gebrauch macht, führt die Rückgabe der Musikanlage nicht zu einer eigenständigen (Rück-)Lieferung des ursprünglichen Erwerber an den ursprünglichen Verkäufer, sondern zu einer Rückgängigmachung des ursprünglichen Umsatzes (EuGH v. 12.10.2017, MwStR 2017, 954; BFH v. 29.10.1998, BFH/NV 1999, 680). Die Rückgängigmachung der ursprünglichen Lieferung führt zu einer Berichtigung der Bemessungsgrundlage gem. § 17 Abs. 2 Nr. 3 i.V.m. Abs. 1 S. 1-2 UStG. Der einbehaltene Ratenzahlungsbetrag ist nach dem Rücktritt vom Kaufvertrag und Rückgängigmachung des ursprünglichen Umsatzes für die Lieferung nunmehr als Entgelt für eine als eigenständige Leistung des Vorbehaltsverkäufer H an M ausgeführte sonstige Leistung in Gestalt der Gewährung des (zeitweisen) Gebrauchs der Musikanlage anzusehen.

Zu einer Lieferung vor Eigentumsübertragung kommt es im Übrigen regelmäßig auch, wenn kraft vertraglicher Vereinbarungen Besitz, Nutzen und Lasten an der verkauften Sache zu einem fest fixierten Zeitpunkt bereits vorher übergehen sollen. Solche Vereinbarungen sind insbesondere bei Grundstücksgeschäften anzutreffen, bei denen sich die Eintragung des Eigentümerwechsels im Grundbuch aus sehr unterschiedlichen und oft nicht vorhersehbaren Gründen verzögern kann. Ob auch bereits der bloße zivilrechtliche Übergang der Preisgefahr - wie er etwa unter den Voraussetzungen des § 447 BGB mit Übergabe an die Transportperson eintritt - zu einer Lieferung

i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG führen kann, wird unterschiedlich beurteilt. Eigentumsübertragung und Lieferung fallen auch bei der Sicherungsübereignung nach den §§ 929, 930 BGB auseinander. Hier behält der Sicherungsgeber (SG) ungeachtet der formal vollzogenen (Sicherungs-)Übereignung zunächst noch die Verfügungsmacht an der zur Sicherheit übereigneten Sache. Er verliert diese erst in einer logischen Sekunde vor der (Weiter-)Lieferung durch den Sicherungsnehmer (SN).

Beispiel 4: Sicherungsübereignung

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

Lösung: Indem M (Sicherungsgeber = SG) der Bank (Sicherungsnehmer = SN) den Lkw am 10.01.01 zur Sicherheit übereignet, tätigt er noch keine Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG. Wirtschaftlich betrachtet handelt es sich bei der Sicherungsübereignung um die Einräumung eines besitzlosen Pfandrechts, welches das BGB an sich nicht kennt (vgl. §§ 1204, 1205 BGB). Nach A 3.1 Abs. 3, A 1.2 Abs. 1 UStAE führt aber auch der Eintritt der Verwertungsreife sowie das Abholen des Sicherungsguts (hier des Lkw im VAZ 11/03) noch nicht zu einer Lieferung. Hierfür lässt sich aus zivilrechtlicher Sicht anführen, dass die gängigen vertraglichen Abreden es dem SG durchweg bis zur Vornahme der Verwertung ermöglichen, durch vollständige Tilgung der gesicherten Forderung eine Verwertung abzuwenden. Ein praktischer Gesichtspunkt kommt hinzu. Solange es nicht zur Verwertung gekommen ist, steht auch das Entgelt für die Lieferung des SN an den SG nicht fest. Dieses ist nämlich abhängig von dem Erlös, den der SN erzielt. Die Lieferung des SG an den SN soll deshalb erst in einer logischen Sekunde vor der Weiterveräußerung durch den SN anzunehmen sein (von daher handelt es sich insoweit dann um eine unbewegte Lieferung mit einer Lieferortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG). Die Lieferung des M an die Bank erfolgt hier also erst am 02.12.03 vor der Veräußerung des Lkw durch die Bank. (BMG jener Lieferung, für die die Bank zum Steuerschuldner nach § 13b Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. Abs. 5 S. 1 UStG wird, bildet nach § 10 Abs. 1 S. 1, 2 UStG der Veräußerungserlös des SN abzüglich der entstandenen Veräußerungskosten).

Dass die Sicherungsübereignung erst mit der Veräußerung des Sicherungsguts an einen an einen Dritten zu einer Lieferung des SG an den SN erstarkt, gilt auch, wenn der Sicherungsnehmer das Sicherungsgut nicht selber veräußert, sondern der Sicherungsgeber es nach Eintritt der Verwertungsreife übernimmt, das Sicherungsgut im eigenen Namen, aber für Rechnung des Sicherungsnehmers zu veräußern. Da der Sicherungsgeber im eigenen Namen für Rechnung des Sicherungsnehmers handelt, kann bei dieser Sachverhaltskonstellation eine (zusätzliche)

Lieferung des SN (Kommittenten) an den SG (Verkäufer, Kommissionär) gegeben sein (näher zu diesem Dreifachumsatz A 1.2 Abs. 1a S. 1- 4 UStAE).

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

Beispiel 4a: Kommissionsgeschäft

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

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

Beispiel 4b: Besondere landwirtschaftliche Umsätze

Landwirt L übergibt

- a) der Zuckerfabrik Z eine Ladung Zuckerrüben. Mit Z ist vereinbart, dass sich die Lieferung lediglich auf die Lieferung des Zuckergehalts der Rüben beschränkt. Die Reste der Zuckerrüben erhält K nach der Verarbeitung durch Z zurück.

- b) der Obstmosterei O eine Ladung Äpfel. Entsprechend dieser Menge erhält L Most derselben Obstart, der allerdings nicht aus dem übergebenen Äpfeln hergestellt wurde. Als Werklohn für das Mosten ist pro Flasche ein bestimmter Preis zu zahlen.

Lösung: Im Fall a) beschränkt sich die Lieferung gem. § 3 Abs. 5 UStG auf den Zuckergehalt in den Zuckerrüben (sog. Gehaltslieferung). Es liegt daher keine Lieferung von Rüben an Z und auch keine Rücklieferung der Rübenreste vor. Überlässt O wie im Fall b) seinem Auftraggeber L, der ihm einen Stoff zur Herstellung eines Gegenstands übergeben hat, an Stelle des herzustellenden Gegenstands einen gleichartigen Gegenstand, wie er ihn in seinem Unternehmen aus solchem Stoff herzustellen pflegt, gilt die Leistung des O gem. § 3 Abs. 10 UStG als Werkleistung, wenn das Entgelt für die Leistung nach Art eines Werklohns unabhängig vom Unterschied zwischen dem Marktpreis des empfangenen Stoffs (Äpfel) und dem des überlassenen Gegenstands (Most) berechnet wird. Anstelle einer Lieferung und einer Rücklieferung wird lediglich eine sonstige Leistung besteuert, denn wirtschaftlich betrachtet wollen L und O nur die Verarbeitung der Äpfel.

4.1.2.1 Besonderheiten im Zusammenhang mit Leasingverträgen

Die entgeltliche Überlassung eines Gegenstands aufgrund eines Leasingvertrages ist grundsätzlich eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG, kann jedoch unter besonderen Umständen auch als Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG anzusehen sein (EuGH v. 04.10.2017, MwStR 2017, 912). Werden Gegenstände im Rahmen eines Miet- oder Leasingvertrages überlassen, ist die Übergabe des Leasing-Gegenstands durch den Leasing-Geber an den Leasing-Nehmer eine Lieferung, wenn

1. der Vertrag ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums an diesem Gegenstand vom Leasing-Geber auf den Leasing-Nehmer enthält und
2. aus den - zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung und objektiv zu beurteilenden - Vertragsbedingungen deutlich hervorgeht, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasing-Nehmer übergehen soll, wenn der Vertrag bis zum Vertragsablauf planmäßig ausgeführt wird.³⁷

Eine ausdrückliche Klausel zum Eigentumsübergang liegt neben dem offensichtlichen Fall eines vertraglich vereinbarten obligatorischen Eigentumsübergang bei Zahlung der letzten Leasingrate auch vor, wenn der Vertrag eine Kaufoption für den Gegenstand enthält (A. 3.5 Abs. 5 S. 2 UStAE).

³⁷ Nach alter Rechtsauffassung war eine Lieferung anzunehmen, wenn der Leasing-Nehmer nach den vertraglichen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Durchführung berechtigt war, wie ein Eigentümer über den Leasinggegenstand zu verfügen. Hiervon konnte ausgegangen werden, wenn der Leasinggegenstand einkommensteuerrechtlich dem Leasing-Nehmer zuzurechnen war. Für vor dem 18.03.2020 abgeschlossene Leasing- und Mietverträge dürfen diese Rechtsgrundsätze - insbesondere auch für Zwecke des VorSt-Abzugs - von den Vertragsbeteiligten übereinstimmend weiterhin angewandt werden (BMF-Schreiben v. 18.03.2020, BGBl. I 2020, 286).

Insoweit ist die zweite Voraussetzung allerdings nur erfüllt, wenn die im Vertrag enthaltene - formal völlig unverbindliche - Kaufoption angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasing-Nehmer erscheint (A. 3.5 Abs. 5 S. 3 UStAE). Ein solcher Fall wird immer vorliegen, wenn nach dem Vertrag zu dem Zeitpunkt, zu dem die Option ausgeübt werden darf, die Summe der vertraglichen Leasingraten dem Verkehrswert des Gegenstands einschließlich der Finanzierungskosten entspricht und der Leasing-Nehmer bei der Optionsausübung nur einen unerheblichen Betrag - im Umfang von höchstens 1% des Verkehrswertes des Gegenstands im Zeitpunkt der Optionsausübung - zu zahlen hat (A. 3.5 Abs. 5 S. 5-6 UStAE). Sofern aber z.B. bei Optionsausübung ein angemessener Kaufpreis in Höhe des voraussichtlichen mittleren Restwerts im späteren Erwerbszeitpunkt zu bezahlen ist, kann aus der Perspektive zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung die Vorteilhaftigkeit der Optionsausübung nicht beurteilt werden, so dass die Optionsausübung keineswegs als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasing-Nehmer erscheint. Denn diese Frage ist von weiteren Faktoren im Entscheidungszeitpunkt abhängig.

Wird bei einer grenzüberschreitenden Überlassung eines Leasing-Gegenstands (sog. Cross-Border-Leasing) die Überlassung aus dem anderen EU-Mitgliedstaates in das Inland nach dem Recht des anderen EU-Mitgliedstaates als Lieferung (oder sonstige Leistung) an den inländischen Vertragspartner qualifiziert, dürfte nach dem Sinn und Zweck der Regelung des A. 3.5 Abs. 6 UStAE dieser rechtlichen Einordnung zur Vermeidung von endgültigen Steuerausfällen auch dann zu folgen sein, wenn nach den vorhergehenden Grundsätzen demgegenüber von einer sonstigen Leistung (oder Lieferung) auszugehen wäre und der Nachweis erbracht wird, dass die Überlassung in dem anderen EU-Mitgliedstaates der Besteuerung unterlegen hat. Dasselbe dürfte auch für die Überlassung aus dem Inland in einen anderen EU-Mitgliedstaates gelten.

Hinweis: Für die Beurteilung von Ausgleichszahlungen im Zusammenhang mit der Beendigung von Leasingverträgen ist entscheidend, ob der Zahlung eine Leistung gegenübersteht (A 1.1 Abs. 17 UStAE). Verpflichtet sich der Leasing-Nehmer im Leasingvertrag, für am Leasinggegenstand durch eine nicht vertragsgemäße Nutzung eingetretene Schäden nachträglich einen Minderwertausgleich zu zahlen, ist diese Zahlung beim Leasing-Geber als Schadensersatz nicht der Umsatzsteuer zu unterwerfen (BFH v. 20.03.2013, BStBl II 2014, 206). Ausgleichszahlungen, die darauf gerichtet sind, Ansprüche aus dem Leasingverhältnis an die tatsächliche Nutzung des Leasinggegenstandes durch den Leasing-Nehmer anzupassen (z.B. Mehr- und Minderkilometervereinbarungen bei Fahrzeugleasingverhältnissen) stellen hingegen je nach Zahlungsrichtung zusätzliches Entgelt oder aber eine Entgeltminderung für die Nutzungsüberlassung dar.

In den Fällen, in denen der Überlassung des Gegenstands eine zivilrechtliche Eigentumsübertragung vom späteren Nutzenden des Gegenstands an den überlassenden Unternehmer vorausgeht (sog. sale-and-lease-back), ist zu prüfen, ob die Verfügungsmacht an dem Gegenstand sowohl im Rahmen dieser Eigentumsübertragung, als auch im Rahmen der nachfolgenden Nutzungsüberlassung jeweils tatsächlich übertragen wird und damit eine Hin- und Rücklieferung stattfindet oder ob dem der Nutzung vorangehenden Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand vielmehr eine bloße Sicherungs- und Finanzierungsfunktion zukommt, so dass insgesamt eine Kreditgewährung vorliegt (BFH v. 09.02.2006, BStBl II 2006, 727). Diese Prüfung richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls, d. h. den konkreten vertraglichen Vereinbarungen und deren jeweiliger tatsächlicher Durchführung unter Berücksichtigung der Interessenlage der Beteiligten. Von einem Finanzierungsgeschäft ist insbesondere auszugehen, wenn die Vereinbarungen über die Eigentumsübertragung und über das Leasingverhältnis bzw. über die Rückvermietung in einem unmittelbaren sachlichen Zusammenhang stehen und eine Ratenkauf- oder Mietkaufvereinbarung geschlossen wird, auf Grund derer das zivilrechtliche Eigentum mit Ablauf der Vertragslaufzeit wieder auf den Nutzenden zurückfällt oder den Überlassenden zur Rückübertragung des Eigentums verpflichtet.

Beispiel 4c: Der Hersteller von Kopiergeräten H und die Kopierer Vermietungsgesellschaft V schließen einen Kaufvertrag über die Lieferung von Kopiergeräten, wobei das zivilrechtliche Eigentum auf die Vermietungsgesellschaft übergeht. Gleichzeitig verpflichtet sich V, dem Hersteller H die Rückübertragung der Kopiergeräte nach Ablauf von 12 Monaten anzudienen, H macht regelmäßig von seinem Rücknahmerecht Gebrauch. Zur endgültigen Rückübertragung bedarf es eines weiteren Vertrags, in dem die endgültigen Rückgabe- und Rücknahmekonditionen einschließlich des Rückkaufpreises festgelegt werden. Während der „Vertragslaufzeit“ von 12 Monaten vermietet die Vermietungsgesellschaft die Kopiergeräte an ihre Kunden. Umsatzsteuerrechtlich liegen zwei voneinander getrennt zu beurteilende Lieferungen im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG vor. Die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten geht zunächst auf V über und fällt nach Ablauf von 12 Monaten bei regelmäßigem Ablauf durch einen neuen Vertragsabschluss wieder an H zurück.

Beispiel 4d: Wie Beispiel 4c, wobei V nunmehr einen weiteren Vertrag mit der Leasinggesellschaft L zur Finanzierung des Geschäfts mit H schließt. Hiernach verkauft V die Kopiergeräte an L weiter und least sie gleichzeitig von L zurück, die sich ihrerseits unwiderruflich zur Rückübertragung des Eigentums nach Ablauf des Leasingzeitraums verpflichtet. Das zivilrechtliche Eigentum wird übertragen und L ermächtigt V, die geleasten Kopiergeräte im Rahmen des Vermietungsgeschäfts für ihre Zwecke zu nutzen. Die Laufzeit des Vertrags beschränkt sich auf 12 Monate und die für die spätere Bestimmung des Rückkaufpreises maßgebenden Konditionen werden bereits jetzt

vereinbart. In der Veräußerung der Kopiergeräte von H an V und deren Rückübertragung nach 12 Monaten liegen entsprechend den Ausführungen zum Ausgangsfall zwei voneinander zu trennenden Lieferungen vor. Die Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Kopiergeräten durch V an L dient dagegen lediglich der Besicherung der Refinanzierung des V bei L. Es findet keine Übertragung von Substanz, Wert und Ertrag der Kopiergeräte statt. Die Gesamtbetrachtung aller Umstände und vertraglichen Vereinbarungen des Einzelfalls führt zu dem Ergebnis, dass insgesamt nur eine Kreditgewährung von L an V vorliegt. Im Gegensatz zum Ausgangsfall wird die Verfügungsmacht an den Kopiergeräten nicht übertragen.

Beispiel 4e: Wie Beispiel 4c, wobei die Leasinggesellschaft L dem zuvor zwischen H und V geschlossenen Kaufvertrag mit Rückandienungsverpflichtung in Form von Nachtragsvereinbarungen beitrifft, bevor die Kopiergeräte von H an V ausgeliefert werden. Infolge des Vertragsbeitritts wird L schuldrechtlich neben V Vertragspartnerin der späteren Kauf- und Rückkaufverträge mit H. Über die Auslieferung der Kopiergeräte rechnet H mit L ab, welche anschließend einen Leasingvertrag bis zum Rückkauftermin mit V abschließt. Im Unternehmen der V werden die Kopiergeräte den Planungen entsprechend ausschließlich für Vermietungszwecke genutzt. Zum Rückkauf-Termin nach 12 Monaten werden die Geräte nach den vereinbarten Konditionen von V an H zurückgegeben. Die Vorstellungen der Beteiligten H, V und L sind bei der gebotenen Gesamtbetrachtung darauf gerichtet, V unmittelbar die Verfügungsmacht an den Geräten zu verschaffen, während L lediglich die Finanzierung des Geschäfts übernehmen soll. Mit der Übergabe der Geräte werden diese deshalb durch H an V geliefert. Es findet mithin weder eine (Weiter-)Lieferung der Geräte von V an L noch eine Rückvermietung der Geräte durch L an V statt. L erbringt vielmehr eine sonstige Leistung in Form der Kreditgewährung an V. Die Rückübertragung der Geräte an H nach Ablauf der 12 Monate führt zu einer Lieferung von V an H.

Bei der Beschaffung von Investitionsgütern kommt es häufig zu einem Dreiecksverhältnis, bei dem der Kunde (künftiger Leasingnehmer) zunächst einen Kaufvertrag über den Liefergegenstand mit dem Lieferanten und anschließend einen Leasingvertrag mit dem Leasing-Unternehmen abschließt. Durch Eintritt in den Kaufvertrag (sog. Bestelleintritt) verpflichtet sich das Leasing-Unternehmen zur Zahlung des Kaufpreises und erlangt den Anspruch auf Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an dem Gegenstand. Für die Frage, von wem in diesen Fällen der Leasing-Gegenstand geliefert und von wem er empfangen wird, ist darauf abzustellen, wer aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zu Grunde liegt, berechtigt und verpflichtet. Maßgebend dafür sind die Vertragsverhältnisse im Zeitpunkt der Leistungsausführung. Bis zur Ausführung der Leistung können die Vertragspartner mit umsatzsteuerlicher Wirkung ausgetauscht werden, z.B. durch einen Bestelleintritt oder jede andere Form der Vertragsübernahme. Vertragsänderungen nach Ausführung der Leistung sind dagegen umsatzsteuerlich unbeachtlich.

Tritt das Leasing-Unternehmen vor der Lieferung des Leasing-Gegenstandes an den Kunden in den Kaufvertrag ein, liefert der Lieferant den Leasing-Gegenstand an das Leasing-Unternehmen, weil dieses im Zeitpunkt der Lieferung aus dem Kaufvertrag berechtigt und verpflichtet ist. Die körperliche Übergabe des Leasing-Gegenstandes an den Kunden steht dabei einer Lieferung an das Leasing-Unternehmen nicht entgegen (§ 3 Abs. 1 UStG). Das sich anschließende Leasing-Verhältnis zum Kunden führt je nach ertragsteuerlicher Zurechnung des Leasing-Gegenstandes zu einer Vermietungsleistung oder einer weiteren Lieferung.

Tritt dagegen das Leasing-Unternehmen in den Kaufvertrag ein, nachdem der Kunde bereits die Verfügungsmacht über den Leasing-Gegenstand erhalten hat (sog. nachträglicher Bestelleintritt), liegt eine Lieferung des Lieferanten an den Kunden vor. Diese wird durch den Bestelleintritt des Leasing-Unternehmens nicht nach § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG rückgängig gemacht. Bei dem anschließenden Leasing-Verhältnis zwischen dem Kunden und dem Leasing-Unternehmen handelt es sich um ein sale-and-lease-back-Geschäft, das nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls entweder als Lieferung des Kunden an das Leasing-Unternehmen („sale“) mit anschließender sonstiger Leistung des Leasing-Unternehmens an den Kunden („lease-back“) oder insgesamt als Kreditgewährung des Leasing-Unternehmens an den Kunden zu beurteilen ist. Zwischen dem Lieferanten und dem Leasing-Unternehmen liegt dagegen keine umsatzsteuerrechtlich relevante Leistung vor. Eine nur im Innenverhältnis zwischen dem Lieferanten und dem Leasing-Unternehmen bestehende Rahmenvereinbarung zur Absatzfinanzierung hat im Regelfall keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerlichen Lieferbeziehungen.

4.1.2.2 Ausgabe von Gutscheinen

Mit Wirkung zum 01.01.2019 enthält § 3 Abs. 13 - 15 UStG eigene Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Ausgabe von Gutscheinen gegen Entgelt.³⁸

Nach der Definition in § 3 Abs. 13 UStG sind Gutscheine im umsatzsteuerrechtlichen Sinne nur solche, die verbindlich als vollständige oder teilweise Gegenleistung für eine Lieferung oder sonstige Leistung entgegengenommen werden müssen (§ 3 Abs. 13 S. 1 Nr. 1 UStG) und entweder den Gegenstand der Lieferung, die zu beanspruchende sonstige Leistung oder die Identität des leistenden Unternehmers sich aus dem Gutschein selbst oder in damit zusammenhängenden Unterlagen, einschließlich der Nutzungsbedingungen, angegeben sind (§ 3 Abs. 13 S. 1 Nr. 2 UStG).

³⁸ Allerdings wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn ab dem 01.01.2019 und vor dem 02.02.2021 ausgestellte Gutscheine von den Beteiligten nach den bisherigen Regelungen behandelt worden sind (BMF vom 02.11.2020, BStBl. I 2002, 1121). Hiernach wurde im Umsatzsteuerrecht zwischen Wertgutscheinen und Waren- oder Sachgutscheinen unterschieden. Die Ausgabe von Nennwertgutscheinen, die bei dem ausstellenden Händler gegen eine beliebige Leistung eingetauscht werden konnten, wurde lediglich als Tausch von Zahlungsmitteln behandelt. Bei Waren- oder Sachgutscheinen war der Bezug zu der im Gutschein bezeichneten Leistung bereits bei Ausgabe des Gutscheins gegeben und unterlag insoweit der Anzahlungsbesteuerung nach § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 4 UStG.

Fahrscheine, Eintrittskarten und Briefmarken sind keine Gutscheine, weil diese dem Erwerber ein unmittelbares Recht verleihen, die bezeichnete Leistung in Anspruch nehmen zu können (A 3.17 Abs. 1 S. 6 UStAE).

Hinweis: Rabatt- oder Preisnachlassgutscheine sind hiervon ausdrücklich nicht umfasst (§ 3 Abs. 13 S. 2 UStG), so dass diesbezüglich in der Steuerberaterprüfung weiterhin auf die Regelungen in A 17.2 UStAE zurückzugreifen ist.

Die Neuregelung differenziert sodann zwischen Mehrzweck- und Einzweckgutscheinen und knüpft an diese Einordnung verschiedene Rechtsfolgen, insbesondere hinsichtlich des Besteuerungszeitpunkts:

Ein Einzweckgutschein liegt gem. § 3 Abs. 14 Satz 1 UStG vor, wenn der Leistungsort und die für den Umsatz geschuldete Steuer bei Ausgabe des Gutscheins bereits feststehen (z.B. Gutschein für eine genau festgelegte Warenlieferung oder einer konkreten Leistung eines konkreten Händlers, dessen Einlösebereich auf Deutschland eingeschränkt ist). Aufgrund dessen, dass die Leistung, die mit dem Gutschein in Anspruch genommen werden kann, bereits konkretisiert ist, sind Einzweckgutscheine gem. § 3 Abs. 14 S. 2 UStG bereits bei Ausgabe dieser Gutscheine im eigenen Namen der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die Übertragung des Gutscheins gilt als Lieferung des Gegenstands oder als Erbringung der sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht. Die spätere Einlösung, d. h. die konkrete Leistungserbringung oder Lieferung, wird konsequenterweise nicht als eigenständiger Umsatz behandelt (§ 3 Abs. 14 S. 5 UStG). Konsequenz ist daher, dass auch jede Übertragung des Gutscheines als (weitere) Lieferung oder Leistung gilt (§ 3 Abs. 14 S. 3 UStG). Beim Einzweckgutschein steht daher dem unternehmerisch tätigen Erwerber der Vorsteuerabzug bereits mit Ausgabe des Gutscheins und Vorliegen der Rechnung zu, da damit bereits die Umsatzsteuer gesetzlich geschuldet wird.

Wird der Gutschein von einem anderen Unternehmer (in eigenem Namen) ausgegeben als demjenigen, bei dem der Gutschein später eingelöst wird, fingert § 3 Abs. 14 S. 4 UStG eine Leistungskette vom Leistungserbringer an den Gutscheinaussteller und von diesem an den Einlöser des Gutscheins (z. B. Ausgabe durch Gutscheinportale: Hier wird eine Leistung von demjenigen, der sich zur Einlösung verpflichtet, an das Gutscheinportal fingiert und das Gutscheinportal erbringt die Leistung dann wiederum an den Erwerber des Gutscheins; A 3.17 Abs. 3 UStAE mit dortigem Beispiel).

Hinweis: Erfolgt die Ausgabe eines Einzweck Gutscheins durch einen Dritten in fremdem Namen (d.h. als Vertreter) erbringt der Dritte eine gesonderte Vermittlungsleistung, während der eigentliche Umsatz (Übertragung des Gutscheins) zwischen dem Vertretenem und dem Empfänger des Gutscheins ausgelöst wird (A 3.17 Abs. 4 UStAE mit dortigem Beispiel).

Die unentgeltliche Ausgabe bzw. Übertragung eines Einzweckgutscheins kann unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 1b UStG als unentgeltliche Wertabgabe zu beurteilen sein. Der Leistungsort der Ausgabe bzw. Der erstmaligen Übertragung eines Einzweckgutscheins bestimmt sich nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG, wenn der Gutschein zum Bezug einer Lieferung berechtigt und nach denn allgemeinen Vorschriften des § 3a UStG ff. wenn er sich auf den Erbringung einer sonstigen Leistung bezieht (A 3.17 Abs. 5 UStAE). Die Nichteinlösung oder der Verfall eines Einzweckgutscheins berührt die Steuerbarkeit der vorausgegangenen Gutscheinübertragung nicht. Bei der Rückerstattung des Entgelts für den Gutschein ändert sich die BMG nach § 17 UStG (A 3.17 Abs. 7-8 UStAE).

Mehrzweckgutscheine sind gem. § 3 Abs. 15 S. 1 UStG solche Gutscheine, die keine Einzweckgutscheine im vorgenannten Sinne sind. Im Ergebnis sind damit unter Mehrzweckgutscheinen multivalent einsetzbare Gutscheine zu verstehen, die sich dadurch auszeichnen, dass der Liefergegenstand bzw. eine konkrete sonstige Leistung noch nicht feststeht (z.B. typische Nennwertgutscheine) oder zumindest noch nicht abzusehen ist, an welchem Ort oder vom wem genau die Leistung erbracht wird (z.B. bei international einsetzbaren Reise-, Restaurant- oder Hotelgutscheinen). Ein Mehrzweckgutschein ist im Ergebnis ebenfalls anzunehmen, wenn sich der Gutschein auf das gesamte Warensortiment eines Unternehmens bezieht und dieses sowohl regel- und ermäßigt besteuerte Artikel und Leistungen umfasst.

Bei Mehrzweckgutscheinen ist die Ausgabe und auch der Verkauf derselben umsatzsteuerrechtlich noch nicht relevant, denn der Umsatz wird erst mit Einlösung des Gutscheins verwirklicht und damit die konkrete Leistung, für die der Gutschein verwandt wird, zu diesem Zeitpunkt versteuert (§ 3 Abs. 15 S. 2 UStG). Der Erwerb eines solchen Gutscheins gleicht daher eher einem Zahlungsmitteltausch und die Lieferung oder sonstige Leistung konkretisiert sich erst bei Einlösung und ist dann entsprechend den allgemeinen umsatzsteuerlichen Regelungen zu besteuern (A 3.17 Abs. 9 UStAE ff.).

Beispiel 4f: Veränderungen im Warensortiment

Unternehmer U hat bei Ausgabe des Gutscheins, der für das gesamte Sortiment eingesetzt werden kann, nur Waren zum Regelsteuersatz im Angebot. Nach Ausgabe des Gutscheins, aber noch vor dessen Einlösung, nimmt er Waren zum ermäßigten Steuersatz ins Sortiment auf.

Lösung: Die Einordnung des Gutscheins als Einzweckgutschein bei Ausgabe kann sich durch den späteren Wechsel des Sortiments nicht mehr verändern. Löst der Kunde den bei Ausgabe zu 19% versteuerten Gutschein später allerdings für Waren zu 7% ein, erfolgt aber eine Berichtigung im Zeitpunkt des tatsächlichen Umsatzes gem. § 17 Abs. 1 S. 1 UStG. Entsprechendes gilt im umgekehrten Fall, wenn der Unternehmer zunächst Waren zu unterschiedlichen Steuersätzen im

Sortiment hatte und im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins nur noch solche zum Regelsteuersatz. Die Besteuerung erfolgt insoweit bei Einlösung des Gutscheins und nicht im Moment des Sortimentswechsels.

Insoweit wurden auch die Regelungen zur Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage in § 10 Abs. 1 UStG angepasst. Bei der Entgegennahme von Mehrzweckgutscheinen, bei denen keine Angaben über die für den Mehrzweckgutschein erhaltene Gegenleistung vorliegen, bemisst sich die Gegenleistung für die erbrachte Leistung nach dem Gutscheinwert bzw. dem sich aus damit zusammenhängenden Unterlagen ergebenden Geldwert bemessen (§ 10 Abs. 1 S. 6 UStG). Die Gegenleistung des Umsatzes ergibt sich demnach aus dem Wert, mit dem der Gutschein angerechnet wird, zuzüglich einer etwaigen Barzahlung. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist die Umsatzsteuer auf die konkret in Anspruch genommene Leistung oder Lieferung aus dieser Gegenleistung - wie üblich - herauszurechnen (A 3.17 Abs. 12 UStAE mit dortigen Beispielen).

Beispiel 4g: Weiterverkauf und Einlösung

Einzelhändler E verkauft einen Mehrzweckgutschein im Wert von 50 € an ein Gutscheinportal zum Preis von 30 €. Das Portal verkauft den Gutschein an den Kunden zum Preis von 40 €. Der Kunde löst den Gutschein für regelbesteuerte Waren im Wert von 50 € bei E ein.

Lösung: Da ein Mehrzweckgutschein vorliegt, unterliegt der Verkauf des Gutscheins durch E an das Portal nicht der Umsatzsteuer. Ebenso ist der Verkauf durch das Gutscheinportal an den Kunden keine steuerbare Leistung. E erbringt erst dann eine Lieferung, wenn der Kunde den Gutschein bei ihm einlöst. Die BMG der Lieferung richtet sich gem. § 10 Abs. 1 S. 6 UStG grundsätzlich nach dem vom Kunden aufgewandten Entgelt für die Erhalt des Gutscheins (40 €). Dem E ist der Verkaufspreis des Portals aber nicht bekannt, so dass sich die BMG aus dem auf dem Gutschein angegebenen Nennwert von 50 € ergibt. In diesem Fall hat E eine Umsatzsteuer von 7,98 € ($50 \text{ €} \times 19/119$) an das FA abzuführen.

Da Mehrzweckgutscheine erst bei ihrer Einlösung zu besteuern sind, eine Einlösung beim Verfall aber nicht stattfindet, kommt es somit nie zu einer Besteuerung (A 3.17 Abs. 13-14 UStAE).

4.1.3 Bestimmung des Lieferortes (§ 3 Abs. 5a UStG)

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

4.1.3.1 Unbewegte Lieferungen und deren Ort

Unbewegte Lieferungen sind solche, bei denen es anlässlich der Lieferung nicht zu einer Bewegung des Gegenstands der Lieferung kommt. Beispiele hierfür bilden die Lieferung von Grundstücken, die Übereignung beweglicher Sachen durch bloße Einigung nach § 929 S. 2 BGB, durch Vereinbarung eines Besitzkonstituts nach §§ 929, 930 BGB (Hauptanwendungsfall: Sicherungsübereignung), durch Abtretung von Herausgabeansprüchen nach § 931 BGB oder Übergabe sog. Traditionspapiere nach § 363 HGB, aber auch die Lieferungen beim Kauf auf Probe nach § 494 BGB, die erst mit Billigung der Warensendung durch den Besteller erfolgen (BFH vom 06.12.2007, BStBl II 2009, 490). Von praktischer Relevanz sind ferner die bereits angesprochenen unbewegten Lieferungen bei der Verwertung von Sicherungsgut und beim Kommissionsgeschäft (dazu vorangegangene Beispiele). Sofern Gegenstand der Lieferung eine Bauleistung an einem Grundstück (§ 3 Abs. 4 S. 2 UStG) ist, handelt es sich grundsätzlich um eine mit Abnahme der Bauleistung ausgeführte unbewegte Lieferung.

Unbewegte Lieferungen haben nach § 3 Abs. 5a UStG i.V.m. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG ihren Lieferort grundsätzlich dort, wo sich der Liefergegenstand zum Zeitpunkt des Verschaffens der Verfügungsmacht befindet.

Beispiel 5: Lieferort bei unbewegten Lieferungen

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

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

4.1.3.2 Befördern und Versenden als bewegte Lieferungen

Bezüglich der bewegten Lieferung unterscheidet § 3 Abs. 6 S. 2, 3 UStG zwischen Beförderungen und Versendungen, wobei in der Konzeption des UStG die Versendung nur eine besondere Form des in § 3 Abs. 6 S. 2 UStG als Fortbewegung eines Gegenstands beschriebenen Befördern darstellt. Das Befördern begegnet Ihnen in Klausuren, wenn der Lieferer oder der Abnehmer den Warentransport selber oder durch Mitarbeiter ausführen. Nach § 3 Abs. 6 S. 3 UStG liegt ein Versenden demgegenüber vor, wenn die Beförderung eines Gegenstandes durch einen selbständigen Beauftragten ausgeführt oder besorgt wird. Als selbständige Beauftragte, die mit

der Ausführung von Warentransporten zu Land oder See betraut sind, kommen in erster Linie die in den §§ 407 ff. HGB näher gekennzeichneten Frachtführer in Betracht. Soweit es darum geht, die Durchführung von Transporten zu besorgen, ist dies Aufgabe der Spediteure (§ 453 HGB). Beauftragt der Spediteur seinerseits in eigenem Namen und auf Rechnung des Warenlieferanten einen selbständigen Frachtführer, wird dessen Beförderungsleistung an ihn und nicht etwa an den Warenlieferanten ausgeführt. Der Frachtführer unterhält lediglich vertragliche Beziehungen zum Spediteur, und zwar solche, die auf die Ausführung einer Besorgungsleistung gerichtet sind, die umsatzsteuerrechtlich über § 3 Abs. 11 UStG in eine (weitere) Beförderungsleistung umgewandelt wird (vgl. Beispiele in A 3.15 Abs. 6 UStAE). Macht der Spediteur von seinem Selbsteintrittsrecht nach § 458 HGB Gebrauch und führt er sodann den Warentransport selbst aus, so besorgt er nicht mehr, sondern fungiert nur noch als Frachtführer und erbringt insoweit gegenüber dem Warenlieferanten tatsächlich nur eine Beförderungsleistung.

4.1.3.3 Ort des Transportbeginns als Lieferort bewegter Lieferungen

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

Dies festzustellen ist in der Regel dann unproblematisch, wenn der Gegenstand der Lieferung feststeht. Im Einzelfall kann es durchaus erforderlich werden, diesen zunächst sorgfältig zu bestimmen. Nicht jede Bewegung von Gegenständen anlässlich einer Vertragsabwicklung beinhaltet nämlich eine bewegte Lieferung. Worin der Gegenstand der Lieferung besteht, ergibt sich aus den vertraglichen Vereinbarungen. Bei der Vereinbarung »Lieferung einer fertig installierten und probegelaufenen Maschine« ist die Beförderung der Maschine zum Abnehmer kein Befördern im Sinne des § 3 Abs. 6 S. 1 UStG, denn Gegenstand der Lieferung ist hier die fertig installierte und probe gelaufene Maschine. Insoweit wird dem Abnehmer die Verfügungsmacht an der Maschine dadurch verschafft, dass dieser den »Gegenstand der Lieferung« nach dem Probelauf abnimmt (vgl. A 3.12 Abs. 4 UStAE). Anlässlich dieser Lieferung wird der Gegenstand nicht mehr bewegt.

Beispiel 6: Unbewegte Lieferung trotz Transport

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

Lösung: Gegenstand der Lieferung ist die fertige Anlage (sog. Montagelieferung). Schuldet der leistende Unternehmer nicht nur die bloße Lieferung der Anlage, sondern auch den Aufbau und die

Anpassung an lokale Gegebenheiten, geht die Verfügungsmacht an der Anlage erst mit Fertigstellung des Aufbaus an B in Kuwait über. Dort ist gem. § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3 Abs. 7 S. 1 UStG auch der Lieferort der ruhenden Lieferung. Somit ist der Umsatz nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Um eine bewegte Lieferung handelt es sich hingegen, wenn M die Anlage noch in seinem Werk zusammensetzt und mehrere Probelaufe durchführt sowie am Bestimmungsort lediglich die nur für Zwecke des Transports zerlegte Anlage wieder zusammensetzt (Kaufvertrag mit Montageverpflichtung; A 3.12 Abs. 4 S. 7 UStAE). Soweit in diesem Fall der Gegenstand der Lieferung allerdings körperlich in das Drittlandsgebiet (Kuwait) gelangt, liegt eine Ausfuhrlieferung nach § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 UStG vor, die nach § 4 Nr. 1 Buchst. a) UStG steuerfrei ist.

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

Beispiel 7: Start ohne Abnehmer

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

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

Beispiel 7a: Umkartonierung

Händler H lässt 30 Wäschetrockner von seinem Auslieferungslager in Hannover durch den Frachtführer F an seinen Kunden K1 in Tallin (Estland) transportieren. Unvorhergesehen storniert K1 den Auftrag. Als W den F telefonisch erreicht und diesen anweist, die Wäschetrockner an seinen Kunden K2 in Genf zu transportieren, befindet sich F bereits in Polen.

Abwandlung: Während F in Polen mit den Wäschetrockner unterwegs ist, leitet ihn K1 zu seinen Abnehmer in Minsk um.

Lösung: Die Umleitung der rollenden Ware durch H führt zu einer Rückgängigmachung der ersten Lieferung an K1 gem. § 17 Abs. 2 Nr. 3 UStG. Der Ort der zweiten Lieferung an K2 richtet sich gem. § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 S. 1 UStG danach, wo sich die Ware im Zeitpunkt dieser sog. Umkartonierung befindet, mithin in Polen. Die zweite Lieferung ist daher im Inland nicht steuerbar.

In der Abwandlung bleibt die erste Lieferung von H an K1 durch die Umleitung des Erwerbs K1 unberührt. Nunmehr liefert aber K1 die Wäschetrockner an K2. Ort der zweiten Lieferung durch den ersten Abnehmer an seinen Vertragspartner K2 richtet sich ebenfalls nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 S. 1 danach, wo sich die Ware im Zeitpunkt der Umkartonierung befindet und zwar in Polen. Die zweite Lieferung ist daher im Inland nicht steuerbar. Ein Reihengeschäfts i.S.d. § 3 Abs. 6a S. 1 UStG liegt nicht vor, weil der zweite Abnehmer K2 beim ursprünglichen Beginn des Warentransports in Hannover nicht bereits feststand.

4.1.3.4 Verlagerungen des Lieferorts im grenzüberschreitenden Warenverkehr

Bezüglich der bewegten Lieferung gibt es nur wenige Sonderregelungen zu beachten, die den Ort der bewegten Lieferung abweichend von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG festlegen. Nach § 3 Abs. 5a UStG sind dies die Bestimmungen in § 3 Abs. 8 UStG, § 3c UStG und § 3g UStG. Sie betreffen alle den grenzüberschreitenden Warenverkehr.

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

Die Regelung des § 3 Abs. 8 UStG betrifft Warenbewegungen aus dem Drittlandsgebiet in das Inland. Hierbei verschiebt sich ein Lieferort, der nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG im Drittland wäre, in das Inland, sofern der Lieferer (oder sein Beauftragter) Schuldner der EUSt ist.

Klausurhinweis: Wer Schuldner der EUSt ist, ergibt sich in Beraterklausuren regelmäßig aus den hierzu mitgeteilten vertraglichen Abreden:

- soll »verzollt und versteuert«³⁹ geliefert werden, ist der Lieferer Schuldner der EUSt,
- »unverzollt und unversteuert«⁴⁰ weist auf den Abnehmer als Schuldner.

Zweck der in Abhängigkeit zur Schuldnerstellung hinsichtlich der EUSt vorgesehenen Bestimmung des Lieferorts ist es, dafür zu sorgen, dass demjenigen, der wirtschaftlich mit der EUSt belastet ist, auch die Berechtigung zukommt, diese nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG als VSt in Abzug zu bringen.⁴¹

Beispiel 8: Lieferklausel bestimmt Lieferort

Möbelhändler M aus Hamburg hat am 28.11.01 bei dem in Bern ansässigen Hersteller H 50 Stühle bestellt. Vereinbarter Nettopreis: 2.000 €; die Lieferkondition lautet alternativ „unverzollt und

³⁹ Incoterm: DDP (Delivered Duty Paid).

⁴⁰ Incoterms: EXW (Ex Works) oder DDU (Delivered Duty Unpaid).

⁴¹ Die Bestimmung des § 3 Abs. 8 UStG gelangt jedoch auch dann zur Anwendung, wenn tatsächlich gar keine Einfuhrumsatzsteuer anfällt. Schuldner der EUSt im Sinne des § 3 Abs. 8 UStG bleibt auch derjenige, dessen Umsätze zwar gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG steuerbar, aber nach § 5 UStG steuerfrei sind (BFH vom 29.01.2015, BStBl II 2015, 567).

unversteuert“ bzw. »verzollt und versteuert«. H beauftragt mit der Durchführung des Transports einen Frachtführer, der die Stühle am 02.12.01 in Bern übernimmt, an der Grenze die deutsche EUSt für Rechnung des M bzw. alternativ des H entrichtet und die Stühle am 03.12.01 bei M anliefert.

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

4.1.3.4.2 Verlagerung des Lieferorts an das Transportende für Fernverkäufe (§ 3c UStG)

Für bis zum 30.06.2021 ausgeführte Umsätze galt für Lieferungen von Gegenständen an (private) Endverbraucher innerhalb der EU grundsätzlich das Ursprungslandprinzip, d.h. die Besteuerung erfolgte grundsätzlich in dem Mitgliedstaat, aus dem die Ware stammt, mit dem dort geltenden Steuersatz. Lieferte z.B. ein inländischer Unternehmer an einen Endverbraucher in das übrige Gemeinschaftsgebiet, richtete sich der Ort der Beförderungs- oder Versendungslieferung nach Ort des Beginns der Lieferung gem. § 3 Abs. 6 S. 1 UStG. Eine steuerbefreite innergemeinschaftliche Lieferung nach § 4 Nr. 1b i.V.m. § 6a UStG konnte für Lieferungen an Endverbraucher wegen der Vorgabe in § 6a Abs. 1 Nr. 2 UStG nicht zur Anwendung gelangen. Den befürchteten Wettbewerbsverzerrungen aufgrund unterschiedlicher Steuersätze innerhalb der EU trug die sog. Sonderregelung für den Versandhandel des § 3c UStG a.F. in seiner bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung Rechnung. Hiernach wurde für Lieferungen gegenüber privaten Abnehmern i.S.d. § 3c Abs. 2 Nr. 1 UStG a.F. (Endverbrauchern) das Bestimmungslandprinzip verwirklicht, in dem bei bestimmten bewegten Lieferungen der Lieferort abweichend von § 3 Abs. 6 S. 1 UStG an das Ende der Beförderung oder Versendung, also in das Bestimmungsland verlagert wurde. Grundvoraussetzung hierfür war nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG a.F., dass der Lieferer für den Transport verantwortlich war. Befördert oder versendet der private Abnehmer (sog. Abholfall), bleibt es beim Ursprungslandprinzip. Lediglich für die Lieferung neuer Fahrzeuge i.S.d. § 1b UStG war die Versandhandelsregelung gem. § 3c Abs. 5 S. 1 UStG a.F. nicht anwendbar.

Soweit allerdings die Verlagerung des Lieferorts ins Bestimmungsland dazu führte, dass der liefernde Unternehmer die Lieferung im Bestimmungsland mit dem dortigen Steuersatz als Steuerschuldner zu versteuern hatte und sodann Steuererklärungen abgeben musste, sollten zur Entlastung kleinerer Unternehmen gem. § 3c Abs. 3 UStG a.F. nur Lieferungen von gewisser Bedeutung dem Bestimmungslandprinzip unterworfen. Hierfür war eine von Mitgliedstaat zu Mitgliedstaat unterschiedliche Lieferschwelle zwischen 35.000 € und 100.000 € vorgesehen (vgl. Übersicht in A 3c.1 Abs. 3 UStAE). Blieb der versendende Unternehmer unter der vom jeweiligen Bestimmungsland festgelegten Lieferschwelle (die er kennen muss), verblieb es grundsätzlich bei der Besteuerung im Ursprungsland. Etwas anders galt nach § 3c Abs. 5 S. 2 UStG a.F. nur für verbrauchssteuerpflichtige Artikel. Diese sind bei privaten Abnehmern - unabhängig vom Überschreiten einer Lieferschwelle - stets im Bestimmungsland zu besteuern. Daneben bestand für die liefernden Unternehmer aber auch die Möglichkeit eines Verzichts auf die Anwendung der Lieferschwelle (§ 3c Abs. 4 UStG a.F.).

Beispiel 9: Lieferort beim Versandhandel (bis 30.06.2021)

Der im Jahr 2019 erstmals auch auf dem dänischen Markt aktive Fachbuchverlag Päki mit Sitz in Hamburg hat im KJ. 2019 Kinderbücher für rd. 50.000 € an Privatpersonen in DK versandt. Folgen für die Besteuerung seiner Umsätze gegenüber diesem Personenkreis in (2019 und) 2020?

Abwandlung: Dänische Urlauber kaufen in 2019 während eines Aufenthalts in Hamburg beim Päki - Verlag Kinderbücher für 1.000 €. Anschließend nehmen sie die gekauften Produkte mit nach Dänemark.

Lösung: Nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG läge der Ort der Lieferungen im Inland. Wie sich auch aus § 3 Abs. 5a UStG ergibt, geht die Vorschrift des § 3c UStG a.F. jedoch vor. Nach dessen Abs. 1 ist der Ort der Lieferungen des Päki-Verlags dort, wo die Versendung endet. Die Empfänger der Waren fallen als private Abnehmer unter den Empfängerkreis des § 3c Abs. 2 Nr. 1 UStG a.F. und der Päki-Verlag als Lieferer hat im maßgeblichen Kalenderjahr 2020 die Lieferschwelle des § 3c Abs. 3 Nr. 2 UStG a.F., die in Dänemark (DK) 280.000 dänische Kronen beträgt, deutlich überschritten. Alle Lieferungen in 2020 sind daher nicht in Deutschland, sondern in DK steuerbar und unterliegen dort dem Regelsteuersatz von 25%. Sofern die Lieferschwelle im Vorjahr nicht nicht überschritten wurde, käme es im laufenden Jahr dennoch zu einer Verlagerung des Lieferorts nach § 3c Abs. 1 UStG a.F., sobald die Lieferschwelle im laufenden Jahr überschritten wird. Bereits der erste Umsatz mit dem die Lieferschwelle in DK in 2020 überschritten wurde, war nach § 3c UStG a.F. in DK zu besteuern und nicht mehr in Deutschland (A 3c.1 Abs. 3 S. 5 UStAE).

Lösung (Abwandlung): In der Abwandlung haben die Verkäufe an die dänischen Urlauber ihren Lieferort nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG in Hamburg. Die Umsätze sind in Deutschland steuerbar und steuerpflichtig - bei einem ermäßigten Steuersatz von 7% (Nr. 49 der Anlage 2 zu § 12 Abs. 2 UStG), den Dänemark nicht kennt (BMG: 934,58 €, USt: 65,42 €). Eine Besteuerung im

Bestimmungsland DK kommt nach § 3c Abs. 1 S. 1 UStG a.F. schon deshalb nicht Betracht, weil nicht der Lieferer, sondern die Abnehmer den Transport nach DK übernehmen.

Hinweis: Die sog. Versandhandelsregelung war auch für Lieferungen an sog. Schwellenerwerber i.S.d. § 3c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a) - d) UStG anzuwenden, sofern dieser Abnehmerkreis weder die für sie maßgebende Erwerbsschwelle⁴² überschritten noch auf ihre Anwendung verzichtet haben.

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

Mit Wirkung zum 01.07.2021 wurden die Regelungen zum Versandhandel grundlegend überarbeitet. Hiernach gilt als Ort der Lieferung eines innergemeinschaftlichen Fernverkaufs - wie auch schon zuvor - der Ort, an dem sich der Gegenstand bei Beendigung der Beförderung oder Versendung an den Erwerber befindet (§ 3c Abs. 1 S. 1 UStG).

Ein innergemeinschaftlicher Fernverkauf liegt grundsätzlich gem. § 3c Abs. 1 S. 2 UStG vor, wenn ein Gegenstand grenzüberschreitend innerhalb der EU transportiert wird. Zudem muss der Gegenstand an einen Empfänger i.S.d. § 3c Abs. 1 S. 3 UStG geliefert werden. Daher können Fernverkäufe erbracht werden an

- Nichtunternehmer und Unternehmer, die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen beziehen (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 1 UStG),
- Erwerber die keine ausschließlich nichtunternehmerisch tätige juristische Personen sind, denen eine USt-ID erteilt worden ist (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 2 UStG) sowie
- Erwerber die keine juristische Personen sind, die sowohl unternehmerisch als auch nichtunternehmerisch tätig sind, und die Leistung nicht ausschließlich für den privaten Gebrauch von Personal oder Gesellschafter bestimmt ist (§ 3a Abs. 5 S. 1 Nr. 3 UStG) und
- als sog. Schwellenerwerber i.S.d. § 1a Abs. 3 Nr. 1 UStG weder die maßgebende Erwerbsschwelle überschritten noch auf ihre Anwendung verzichtet haben.
- Der Abnehmerkreis der Ware bleibt daher im Vergleich zur Vorgängerregelung der gleiche. Nach wie vor fallen B2B-Leistungen (mit Ausnahme der Schwellenerwerber) nicht unter diesen Fernverkauf und werden weiterhin als innergemeinschaftliche Lieferung nach § 6a UStG besteuert.

Daneben muss der liefernde Unternehmer (sog. Fernverkäufer) den Transport veranlasst haben, wobei eine indirekte Beteiligung des Fernverkäufers an der Transportveranlassung

⁴² Vgl. zur deutschen Erwerbsschwelle § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG und zu den Erwerbsschwellen in den anderen Mitgliedstaaten A 3c.1 Abs. 2 UStAE.

ausreicht. Daher sollen auch solche Fälle erfasst werden, bei denen der Fernverkäufer die gesamte oder teilweise Verantwortung für den Transport übernimmt, die Transportkosten vom Kunden einzieht und sie an den Spediteur weiterleitet oder die Zustelldienste eines Spediteurs bewirbt oder diesem die benötigten Informationen übermittelt.

Hinweis: Die im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Fernverkäufer können ihre im Bestimmungsland steuerbaren Umsätze im sog. One-Stop-Shop (OSS) entsprechend der deutschen Regelung des § 18j UStG in ihrem Ansässigkeitsstaat anmelden und die USt des Bestimmungsland insoweit abführen.

Zur Entlastung von Kleinstunternehmen mit Sitz in nur einem EU-Mitgliedstaat werden die bisherigen länderspezifischen Lieferschwellen durch eine EU-einheitliche Geringsfügigkeitsschwelle in Höhe von nur noch 10.000 € ersetzt (§ 3c Abs. 4 UStG).⁴³ Der neue Schwellenwert ist dabei nicht mehr auf innergemeinschaftliche Fernverkäufe aus einem EU-Mitgliedstaat in einen bestimmten (einigen) EU-Mitgliedstaat beschränkt, sondern erfasst nunmehr sämtliche Lieferung in alle anderen EU-Mitgliedstaaten. Daneben sind auch sämtliche Entgelte für die in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG bezeichneten sonstigen Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie die auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen in die Berechnung des Schwellenwerts mit einzubeziehen. Der Fernverkäufer kann auf die Anwendung der Geringfügigkeitsschwelle mit Bindungswirkung für mindestens zwei Kalenderjahre gem. § 3c Abs. 4 S. 2 und S. 3 UStG verzichten.

Die neue Regelung über innergemeinschaftliche Fernverkäufe gilt auch weiterhin gem. § 3c Abs. 5 S. 1 UStG nicht für die Lieferung neuer Fahrzeuge und daneben auch nicht

- für die Lieferung eines Gegenstands, der mit oder ohne probeweise Inbetriebnahme durch den Lieferer oder für dessen Rechnung montiert oder installiert geliefert wird (sog. Montagelieferungen⁴⁴), und
- für die Lieferung eines Gegenstands, auf die die Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 1 oder Abs. 2 UStG angewendet wird.

Hinweis: Diese Umsätze können somit auch nicht über den OSS gemeldet und besteuert werden.

⁴³ Die Umsatzschwelle wird, auch wenn die Regelung erst zum 01.07.2021 in Kraft getreten ist, nicht zeitanteilig aufgeteilt.

⁴⁴ Für Montagelieferungen gilt als der Ort der Lieferung bereits der Ort, an dem die Installation oder Montage vorgenommen wird (ruhende Lieferung nach § 3 Abs. 7 S. 1 UStG)

Für die Lieferung von verbrauchssteuerpflichtigen Waren an einen Schwellenerwerber gilt die neue Fernverkaufsregelung ebenfalls nicht (§ 3c Abs. 5 S. 2 UStG), da für solche Lieferung die Erwerbsschwelle entsprechend § 1a Abs. 5 UStG nicht anwendbar ist (dazu später mehr).

Hinweis: Fernverkäufe von Gegenständen aus dem Drittland sind nach § 3c Abs. 2 und Abs. 3 UStG ab dem ersten Umsatz ebenfalls im Bestimmungsland zu besteuern (dazu später mehr).

Sofern ein anderer Unternehmer mittels seiner elektronischen Schnittstelle (z.B. Online-Marktplatz, § 3 Abs. 3a S. 3 UStG) den innergemeinschaftlichen Fernverkauf eines Lieferers, der nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässig ist, unterstützt (z.B. bei der Anbahnung der Umsätze) und der Endabnehmer ein Empfänger i.S.d. 3a Abs. 5 S. 1 UStG ist (s.o.), wird der Betreiber der elektronischen Schnittstelle gem. § 3 Abs. 3a S. 1 UStG so behandelt, als ob er den Liefergegenstand selbst erhalten und geliefert hätte. Beispiel: Versendung von Gegenständen eines chinesischen Unternehmers aus einem polnischen oder deutschen Lager an eine Privatperson in Deutschland aufgrund eines über einen Online-Marktplatz geschlossenen Kaufvertrag. Aufgrund des § 3 Abs. 3a S. 1 UStG wird somit ein Reihengeschäft zwischen dem nichtansässigen Lieferer (Online-Händler) und dem anderen Unternehmer (Online-Marktplatz) und dem Endabnehmer fingiert (zum Reihengeschäft und den Rechtsfolgen später mehr). Hierfür wird gem. § 3 Abs. 6b UStG die bewegte Lieferung der Lieferung von der elektronischen Schnittstelle an den Endabnehmer zugeschrieben, deren Besteuerungsort bei einem innergemeinschaftlichen Fernverkauf gem. § 3c Abs. 1 S. 1 UStG im Bestimmungsland liegt. Der Betreiber der elektronischen Schnittstelle kann diese Umsätze im sog. One-Stop-Shop (OSS) gem. § 18j UStG erklären, soweit sie selbst die Geringfügigkeitsschwelle des § 3c Abs. 4 UStG überschreitet. Die fiktive Lieferung des nichtansässigen Fernverkäufers an den Betreiber der elektronischen Schnittstelle ist bei innergemeinschaftlichen Fernverkäufen sodann zwangsläufig die ruhende Lieferung und aufgrund der Ortsbestimmung nach § 3 Abs. 7 S. 2 Nr. 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet steuerbar, jedoch gem. § 4 Nr. 4c UStG steuerfrei, sofern der Betreiber der elektronischen Schnittstelle den Liefergegenstand nach § 3 Abs. 3a S. 1 UStG im Gemeinschaftsgebiet weiterliefert.

4.1.3.4.3 Energielieferungen nach § 3g UStG

Die bewegte Lieferung von Gas über das Erdgasnetz, von Elektrizität, Wärme und Kälte über Wärme- und Kältenetze ist nach § 3 Abs. 5a i.V.m. § 3g UStG in Abhängigkeit von der Stellung des Abnehmers wie folgt zu behandeln:

- Ist der Leistungsempfänger ein Wiederverkäufer, so gilt als Ort der Lieferung der Ort, an dem der Wiederverkäufer als Abnehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3g Abs. 1 S. 1 UStG). Als Wiederverkäufer beschreibt § 3g Abs. 1 S. 1 UStG einen Unternehmer, dessen Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Gegenstände in deren Lieferung besteht und dessen eigener Verbrauch dieser Gegenstände von untergeordneter Bedeutung ist.
- Ist der Abnehmer einer Lieferung von Gas oder Elektrizität kein Wiederverkäufer, gilt nach § 3g Abs. 2 UStG als Ort der Lieferung der Ort, an dem der Abnehmer die Gegenstände tatsächlich nutzt oder verbraucht (normalerweise der Ort, an dem sich der Zähler des Abnehmers befindet).

Im Ergebnis wird hierdurch das Bestimmungslandprinzip umgesetzt. Der Endverbraucher wird nicht mehr mit der USt des Ursprungslands, sondern mit der USt des Bestimmungslands belastet. Damit gehen eine Reihe von Sonderregelungen einher, die dieser Besonderheit Rechnung tragen:

- Nach § 3g Abs. 3 UStG kann die grenzüberschreitende Bewegung dieser Gegenstände innerhalb der EU kein innergemeinschaftliches Verbringen bewirken.⁴⁵
- Bei einer grenzüberschreitenden Bewegung aus dem Drittlandsgebiet ins Inland sind bestimmte Einfuhren von Erdgas, Elektrizität, Kälte und Wärme gem. § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG von der EUSt befreit.
- Zur Sicherstellung des fiskalischen Interesses sieht § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. a UStG einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft für Lieferung eines im Ausland ansässigen Unternehmer an inländische Wiederverkäufer vor. Dies gilt nach § 13b Abs. 2 Nr. 5 Buchst. b UStG auch für Lieferung von Gas über das Erdgasnetz und von Elektrizität, wenn der leistende Unternehmer im Inland ansässig ist.

Beispiel 10: Erdgasfirma Gaspo

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

Lösung: Die Lieferung der Firma Gaspo an die Stadtwerke Trier GmbH beurteilt sich unter Beachtung der Ortsbestimmung in § 3g Abs. 1 S. 1 UStG als steuerbare und steuerpflichtige Inlandslieferung. Als Ort dieser Lieferung gilt der Ort, wo der Wiederverkäufer-Abnehmer sein Unternehmen betreibt, also Trier. Die Stadtwerke Trier GmbH schuldet gem. § 13b Abs. 2 S. 1 Nr. 5 Buchst. a i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 HS 2 UStG die USt, die durch die Lieferung der russischen Lieferfirma Gaspo ausgelöst ist. (Die Stadtwerke Trier GmbH ist gem. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG zum Vorsteuerabzug in gleicher Höhe berechtigt. Nach § 14a Abs. 5 UStG hat die Firma Gaspo an

⁴⁵ Denn soweit § 3g UStG bereits das Bestimmungslandprinzip umsetzt, bedarf es hierfür der Regelungen in § 1a Abs. 2, § 3 Abs. 1a UStG nicht.

die Stadtwerke Trier GmbH eine Nettorechnung ohne USt-Ausweis mit Hinweis „Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers“ auszustellen). Die Weiterlieferung des Erdgases von der Stadtwerke Trier GmbH an die in Luxemburg ansässigen privaten Endabnehmer befindet sich gem. § 3g Abs. 2 S. 1 UStG in Luxemburg, dort, wo der Verbrauch des Erdgases durch die privaten Abnehmer stattfindet. Die Stadtwerke Trier GmbH hat für diese Leistungen eine Rechnung mit luxemburgischer USt auszustellen. Der Übergang der Steuerschuldnerschaft scheidet in diesen Fällen mangels Unternehmereigenschaft der Abnehmer aus. Die Einfuhr des Erdgases von Russland nach Deutschland ist nach § 5 Abs. 1 Nr. 6 UStG steuerfrei.

4.1.4 Besonderheiten beim Reihengeschäft

Mit der Einführung von Artikel 36a MwStSystRL wird erstmals eine unionsrechtliche Definition von Reihengeschäften im innergemeinschaftlichen Handel vorgenommen. Die Regelung bewirkt eine Klarstellung der Zuordnung der Beförderung oder Versendung bei Reihengeschäften und soll zur Vereinfachung und Verbesserung der Rechtssicherheit für die Wirtschaftsbeteiligten führen. Der nationale Gesetzgeber hat die unionsrechtlichen Vorgaben mit Wirkung zum 01.01.2020 in das nationale Umsatzsteuerrecht übernommen.

Ein Reihengeschäft liegt gem. § 3 Abs. 6a S. 1 UStG vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen und dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt. Unmittelbarkeit bedeutet dabei, dass beim Transport der Ware vom Abgangsort zum Bestimmungsort nur ein Unternehmer in der Kette die Transportverantwortung innehaben kann. Folge des Reihengeschäfts ist es, dass die Warenbewegung nur einer der Lieferungen zuzuordnen ist. Diese eine Lieferung ist die bewegte Beförderungs- oder Versendungslieferung, deren Lieferort sich grundsätzlich nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG bestimmt. Nur diese Lieferung kommt in den Genuss der Steuerbefreiungen für Ausfuhrlieferungen (§ 6 UStG) oder innergemeinschaftliche Lieferungen (§ 6a UStG) und nur bei dieser Lieferung ist eine Verlagerung des Lieferorts nach § 3 Abs. 8 UStG bzw. nach § 3c UStG oder ein innergemeinschaftlicher Erwerb des Abnehmers nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG denkbar. Alle anderen Lieferungen in der Reihe werden als unbewegte Lieferungen behandelt, die nach der zugrundeliegenden gesetzgeberischen Konzeption entweder vor oder nach der Beförderungs- oder Versendungslieferung stattfinden und nach § 3 Abs. 7 S. 2 UStG dementsprechend ihren Lieferort am Beginn oder Ende der Warenbewegung haben. Die Neuregelung entspricht inhaltlich der Regelung des bisherigen § 3 Absatz 6 Satz 5 UStG; eine materiell-rechtliche Neuregelung ist damit nicht verbunden.

4.1.4.1 Bestimmung der Leistungsbeziehungen

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

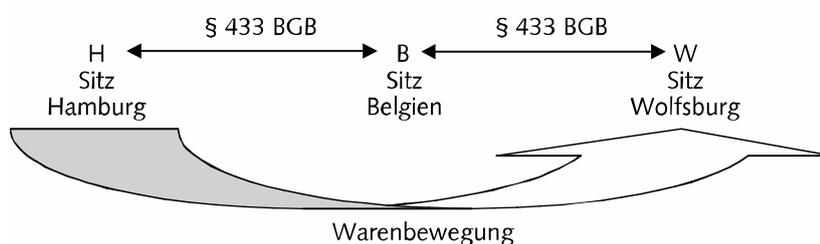
Beispiel 11: Grundfall zum Reihengeschäft

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

Lösung - 1. Schritt: Im ersten Schritt ist zu klären, wer mit wem einen (Kauf-)Vertrag eingegangen ist, aus dem heraus er zur Lieferung von Ware verpflichtet ist. Dies bereitet keine Probleme. Es hat H mit B einen Vertrag, der ihn B gegenüber zur Lieferung verpflichtet und es hat B mit W einen Vertrag, der ihn gegenüber W zur Lieferung verpflichtet. Also liefert H an B und B an W. In der Sprache des § 3 Abs. 1 UStG: B liefert an seinen Abnehmer W, indem im Auftrag des Lieferers B ein Dritter auf Liefererseite, der H, dem Abnehmer des B - dem W - Verfügungsmacht verschafft. H liefert an B, indem er im Auftrage seines Abnehmers B einem Dritten auf Abnehmerseite - dem W - Verfügungsmacht an der Maschine verschafft.

H liefert an B, indem er im Auftrage seines Abnehmers B einem Dritten auf Abnehmerseite – dem W – Verfügungsmacht an der Maschine verschafft. Insgesamt kann es hilfreich sein, eine Skizze zum Überblick über die bestehenden vertraglichen Beziehungen sowie der Warenbewegung zu fertigen:

Grundfall: Skizze 1 – Leistungsbeziehungen



4.1.4.2 Zuordnung der Warenbewegung

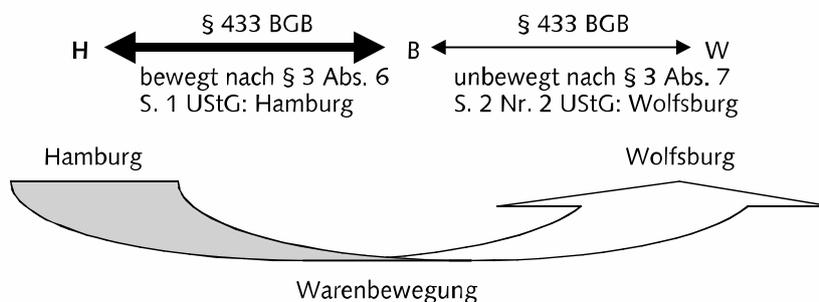
In einem 2. Schritt geht es darum zu klären, welcher der Lieferungen des Reihengeschäfts die Warenbewegung (Beförderung oder Versendung) zuzuordnen ist. Dies hängt davon ab, ob der Gegenstand der Lieferung durch den ersten Unternehmer, den letzten Abnehmer oder einen

mittleren Unternehmer in der Reihe befördert oder versendet wird. § 3 Abs. 6a S. 2 UStG stellt entsprechend der bislang geltenden Rechtsanwendung⁴⁶ gesetzlich klar, dass bei Beförderung oder Versendung durch den ersten Unternehmer entsprechend der Transportveranlassung die Warenbewegung der Lieferung des ersten Unternehmers zuzuordnen ist. Wird der Gegenstand der Lieferung durch den letzten Abnehmer in der Reihe befördert oder versendet, ist die Warenbewegung gem. § 3 Abs. 6a S. 3 UStG entsprechend der Transportveranlassung der Lieferung an den letzten Abnehmer zuzuordnen.

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

Dies lässt sich durch Vervollständigung der obigen Skizze 1 entsprechend den Sachverhaltsvorgaben zur Frage, wer für den Transport verantwortlich ist, ermitteln. Für den Grundfall, bei dem H als erster Unternehmer in der Reihe versendet, ist H hervorzuheben und demzufolge in der folgenden Skizze 2 sein Umsatz an B als bewegter zu kennzeichnen.

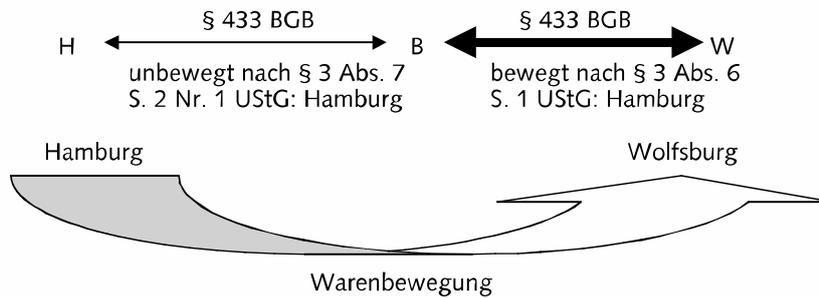
Grundfall: Skizze 2 – Zuordnung der Warenbewegung



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

⁴⁶ vgl. bisher A 3.14 UStAE.

Grundfall: Skizze 3 – Zuordnung der Warenbewegung, falls der letzte Abnehmer den Transport organisiert



4.1.4.3 Besonderheiten der Zuordnung der Warenbewegung bei Zwischenhändlern

In der Vergangenheit hat die Zuordnung der Warenbewegung in den Fällen in denen ein mittlerer Unternehmer in der Reihe den Liefergegenstand befördert oder versendet hat, besondere Schwierigkeiten bereitet. Der mittlere Unternehmer befindet sich in einer Doppelrolle: Er ist Abnehmer der Lieferung (des ersten Unternehmers) an ihn und zugleich Lieferer seiner eigenen Lieferung (an den letzten Abnehmer). Nach dem Wortlaut der bisherigen Regelung des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG war die Beförderung oder Versendung grundsätzlich der Lieferung des vorangehenden Unternehmers an ihn zuzuordnen; es sei denn der mittlere Unternehmer konnte anhand von Belegen und Aufzeichnungen nachweisen, dass er den Gegenstand »als Lieferer« befördert oder versendet hat. Nach der Verwaltungsauffassung war hiervon regelmäßig auszugehen, wenn er aufgrund der mit seinem Vorlieferanten und seinem Abnehmer vereinbarten Lieferkonditionen die Gefahr und Kosten der Beförderung oder Versendung insgesamt übernommen hatte. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs soll demgegenüber aber der Übergang der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer das zentrale Abgrenzungskriterium darstellen (BFH vom 25.02.2015, UR 2015, 391 und 402). Erfolgt bei einem grenzüberschreitenden Reihengeschäft die Verschaffung der Verfügungsmacht an den letzten Abnehmer bereits im Abgangsland (Inland), ist die Lieferung des Zwischenhändler an den letzten Abnehmer die bewegte und damit die im Abgangsland zwar steuerbare, aber steuerfreie Lieferung. Erfolgt die Verschaffung der Verfügungsmacht erst im Anschluss an die grenzüberschreitende Warenbewegung im Bestimmungsland (Ausland), ist die erste Lieferung an den Zwischenhändler die bewegte Lieferung. Befördert oder versendet der erste Abnehmer und ist nicht aufklärbar, wann der letzte Abnehmer Verfügungsmacht an der Ware erhalten hat, ist nach der Vermutungsregelung des § 3 Abs. 6 S. 6 UStG grundsätzlich die erste Lieferung die bewegte Lieferung. Ferner gilt nach Auffassung des BFH dasselbe, wenn der letzte Abnehmer den Transport der Ware durchführt oder beauftragt. Soweit es auch hiernach auf die Verschaffung der Verfügungsmacht ankommen soll, sei nicht auszuschließen, dass die Warenbewegung ausnahmsweise einmal der ersten Lieferung zuzuordnen sei. Kann der Zeitpunkt

der Erlangung der Verfügungsmacht des letzten Abnehmers nicht aufgeklärt werden, soll auch für diesen Fallgruppen die Vermutungsregelung gelten; mithin die erste Lieferung ist die bewegte Lieferung.

Um diese für den Anwender unsichere Rechtslage zu bereinigen wird mit Wirkung zum 01.01.2020 zunächst in Umsetzung von Art. 36a MwStSystRL der Begriff des Zwischenhändlers in § 3 Abs. 6a S. 4 UStG gesetzlich definiert. Zwischenhändler ist danach der Lieferer innerhalb der Reihe mit Ausnahme des ersten Lieferers in der Reihe, der die Gegenstände selbst oder auf seine Rechnung durch einen Dritten versendet oder befördert. Liegen dies Voraussetzungen vor, ist die Warenbewegung grundsätzlich der Lieferung an ihn zuzuordnen. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Zwischenhändler nachweist, dass er den Gegenstand nicht entsprechend der gesetzlichen Vermutung in seiner Eigenschaft als Abnehmer, sondern ausnahmsweise als Lieferer befördert oder versendet hat.

- Im Falle innergemeinschaftlicher Lieferungen wird gem. § 3 Abs. 6a S. 5 UStG die gesetzliche Vermutung durch die Verwendung einer dem transportverantwortlichen Zwischenhändler durch den Abgangsmitgliedstaat erteilten USt-IDNr. widerlegt. Verwendet der Zwischenhändler seine ihm vom Abgangsstaat der Ware erteilte USt-IDNr, muss dies spätestens bei Ausführung der Lieferung erfolgen.
- Im Falle der Ausfuhr wird die gesetzliche Vermutung des § 3 Abs. 6a S. 4 UStG typisierend widerlegt wird, wenn der Zwischenhändler gegenüber seinem Lieferanten nachweist, dass er im Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung der Ware für Umsatzsteuerzwecke steuerlich erfasst ist (§ 3 Abs. 6a S. 6 UStG). Dies geschieht entweder durch Verwendung der ihm vom Mitgliedstaat des Beginns der Beförderung oder Versendung erteilten USt-IDNr. oder durch Verwendung seiner Steuernummer. Die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung gilt dann als warenbewegte Lieferung.
- Im Fall der Einfuhr eines Gegenstands in das Gemeinschaftsgebiet wird durch das Abstellen auf die Anmeldung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr typisierend geregelt, dass die durch den Zwischenhändler ausgeführte Lieferung die warenbewegte Lieferung ist, wenn der Gegenstand der Lieferung in seinem Namen für seine Rechnung zum zoll- und steuerrechtlich freien Verkehr angemeldet wird (§ 3 Abs. 6a S. 7 UStG).

4.1.4.4 Unterbrechung der Warenbewegung (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung)

Die Sonderregelungen über das Reihengeschäft verlangen stets eine Warenbewegung vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer. Hat der mittlere Unternehmer die Ware bereits bei sich, bevor er seinerseits eine Lieferverpflichtung über die Ware eingeht oder eine zuvor

bereits eingegangene Lieferverpflichtung erfüllt, bleibt es bei den allgemeinen Grundsätzen zum Lieferort. Liefert etwa der Hersteller H mit Sitz in Hamburg unter Eigentumsvorbehalt Waren an den Bremer Unternehmer B aus, die dieser zuvor bereits an einen Abnehmer W in Wolfsburg verkauft hat, und die B dann auch umgehend an W weiterbefördert, liegt bei den Lieferungen des U an B und des B an W jeweils eine bewegte Lieferung vor, deren Lieferort jeweils nach § 3 Abs. 6 S. 1 UStG zu bestimmen ist. Liegt im Ergebnis die Transportverantwortlichkeit bei mehreren an der Reihe beteiligten Unternehmern (sog. gebrochene Beförderung oder Versendung), liegt daher kein Reihengeschäft vor.

4.2 Sonstige Leistungen i.S.d § 3 Abs. 9 UStG und deren Ortsbestimmung

§ 3 Abs. 9 S. 1 UStG beschränkt sich darauf, sonstige Leistungen als Leistungen zu beschreiben, die keine Lieferungen sind. § 3 Abs. 9 S. 2 UStG hebt hervor, was selbstverständlich ist: Sonstige Leistungen können nicht nur in einem Tun, sondern auch in einem Dulden oder Unterlassen bestehen. Typische sonstige Leistungen sind etwa Dienst- oder Werkleistungen, Gebrauchs- und Nutzungsüberlassungen aufgrund von Miet- oder Pachtverträgen oder der Einräumung eines Nießbrauchsrechts, die Darlehensgewährung, Vermittlungsleistungen, die Übertragung von Rechten und Forderungen, aber auch die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter wie z.B. Firmenwert und Kundenstamm (A 3.1 Abs. 4 UStAE). Unter Klausurgesichtspunkten verdienen auch Beförderungs- und Besorgungsleistungen besondere Aufmerksamkeit. Weitere Beispiele lassen sich aus den Regelungen zum Ort sonstiger Leistungen in § 3a Abs. 3 und 4 UStG ableiten. Während der Ort von Lieferungen trotz mancher Verschiebungen bei bewegten Lieferungen und spezieller Regelungen bei Reihengeschäften noch relativ leicht zu bestimmen ist, beinhalten die §§ 3a, 3b und 3e UStG für den Ort von sonstigen Leistungen umfangreiche und teilweise komplizierte Regelungen. Dem Charakter der USt als Verbrauchsteuer entspräche es, sonstige Leistungen jeweils in dem Staat zu besteuern, in dem der (End-)Verbrauch tatsächlich stattfindet. Den Ort generell danach zu bestimmen, wo der Leistungsempfänger die Leistung tatsächlich verbraucht, kann allerdings unverändert nicht in Betracht kommen. In vielen Fällen ist dieser Ort nämlich weder für den leistenden Unternehmer rechtssicher feststellbar noch für ihn und die Finanzverwaltung überprüfbar und nachweisbar.

4.2.1 Grundregeln zur Ortsbestimmung (§ 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG)

Vor diesem Hintergrund differenziert das UStG hinsichtlich der Ortsbestimmung für sonstige Leistungen wie folgt:

Es wird grundsätzlich danach unterschieden, ob die sonstige Leistung an einen Unternehmer (§ 3a Abs. 2 UStG) oder an einen Nichtunternehmer als Leistungsempfänger (§ 3a Abs. 1 UStG)

erbracht wird. Den Unternehmern werden nichtunternehmerisch tätige juristische Personen gleichgestellt, wenn ihnen eine USt-ID-Nr. erteilt worden ist oder wenn sie daneben auch nichtunternehmerisch tätig sind und die sonstige Leistungen nicht aber für den privaten Bedarf des Personals oder eines Gesellschafter bezogen haben (§ 3a Abs. 2 S. 3 UStG). Hiervon sind in erster Linie juristische Personen des öffentlichen Rechts betroffen, bei denen es für die Ortsbestimmung ohne Bedeutung bleiben soll, ob sie die Leistung für eine unternehmerische oder eine hoheitliche Tätigkeit beziehen.

Für sonstige Leistungen an Unternehmer (und gleichgestellte jur. Personen) gilt nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG das Empfängerortprinzip: Die Leistung wird an dem Ort ausgeführt, an dem der empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Sofern die Leistung an eine Betriebsstätte (feste Niederlassung) erbracht wird, ist der Ort der Betriebsstätte maßgebend (§ 3a Abs. 2 S. 2 UStG). Nach § 3a Abs. 2 UStG kommt diese Vorschrift bei Unternehmern aber nur zur Anwendung, wenn der Unternehmer die Leistung für sein Unternehmen bezieht.⁴⁷

Durch das Abstellen auf den Empfängerort wird erreicht, dass damit für den Regelfall die Besteuerung auch in dem Staat stattfindet, in dem der tatsächliche Verbrauch der Leistung durch den Empfänger erfolgt. Insoweit entspricht dies dann den Besteuerungsprinzipien bei der Ausfuhr bzw. der innergemeinschaftlichen Lieferung von Waren. Dabei wird die Lieferung im Ursprungsland nicht mit USt belastet und im Bestimmungsland besteuert. Entsprechend wird für den Fall, dass der Empfänger Unternehmer ist, die »Ausfuhr« von sonstigen Leistungen behandelt. Grundsätzlich soll auch hier die Besteuerung in dem Land erfolgen, in dem der Empfänger ansässig ist (Bestimmungslandprinzip). Für eine solche Leistungsortbestimmung spricht zusätzlich, dass sie einfach zu handhaben ist, weil sich in der Regel der Sitz des Leistungsempfängers ohne große Mühe bestimmen lässt. Für einen leistenden Unternehmer, der im Ausland ansässig ist, bedeutet dies allerdings nicht, dass er in dem Land, in dem die sonstige Leistung ihren Leistungsort hat, umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen zu erfüllen hat. Und zwar deshalb, weil bei grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen, die an Unternehmer erbracht werden, regelmäßig eine Umkehr der Steuerschuldnerschaft eintritt. Sofern etwa ein im Ausland ansässiger Unternehmer an einen im Inland ansässigen Unternehmer (oder eine im Inland ansässige juristische Person, vgl. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG) eine hier im Inland steuerpflichtige sonstige Leistung erbringt, wird der Leistungsempfänger Schuldner der durch die steuerpflichtige Leistung an ihn

⁴⁷ Weder in § 3a Abs. 2 UStG noch an anderer Stelle im Gesetz ist geregelt, wie der leistende Unternehmer nachzuweisen hat, dass der Leistungsempfänger Unternehmer ist und dieser die Leistung auch für seinen unternehmerischen Bereich zu verwenden beabsichtigt. Insoweit enthält A 3a.2 Abs. 9 - 11a für die Praxis bedeutsame Ausführungen. So wirkt die Verwendung der dem Leistungsempfänger erteilten USt-ID-Nr. als Indiz; sofern es sich nicht um eine sonstige Leistung handelt, die ihrer Art nach mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht für das Unternehmen, sondern für den privaten Gebrauch bestimmt sind. In diesen Fällen muss der leistende Unternehmer über ausreichende Informationen verfügen, die eine Verwendung der sonstigen Leistung für die unternehmerischen Zwecke des Leistungsempfängers bestätigt. Ausreichend ist aber eine Erklärung des Leistungsempfängers, in der dieser bestätigt, dass die bezogene sonstige Leistung für sein Unternehmen bestimmt ist.

ausgelösten USt (§ 13b Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 1. HS UStG). Die USt wird abweichend vom Normalfall nicht vom leistenden Unternehmer, sondern vom inländischen Leistungsempfänger geschuldet. Dieser hat sie bei „seinem“ FA zu erklären, und er kann seinerseits für die von ihm geschuldete USt bei „seinem“ Fiskus Vorsteuerabzug geltend machen (für das deutsche Umsatzsteuerrecht § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG).

Von den sonstigen Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen sind Leistungen an Nichtunternehmer zu unterscheiden. Da die Erhebung der Steuer beim Leistungsempfänger praktisch nur möglich ist, wenn dieser als Unternehmer erfasst ist, lässt sich das Empfängerortprinzip bei Leistungen an Nichtunternehmer nicht realisieren. Vorbehaltlich einer Vielzahl von vorrangigen Bestimmungen (in § 3a Abs. 3 - 7, § 3b und § 3e UStG) verbleibt es insoweit beim Ursprungslandprinzip nach § 3a Abs. 1 UStG; d.h. der Leistungsort bestimmt sich nach § 3a Abs. 1 UStG nach dem Ort, von dem aus der leistende Unternehmer sein Unternehmen betreibt. Es ist also zunächst zu klären, wer Leistungsempfänger ist und für welche Zwecke er die Leistung bezieht. Dies gilt unabhängig davon, dass die Grundregeln nach § 3a Abs. 1 und Abs. 2 UStG nur »vorbehaltlich der Absätze 3 - 7 und § 3b und § 3e UStG« zur Anwendung kommen. Denn auch jene vorrangig zu prüfenden spezielleren Regelungen zum Leistungsort unterscheiden ihrerseits zumeist danach, welchen Status der Abnehmer hat.

Hinweis: Mit Wirkung zum 01.07.2021 wurde zur Umsetzung des Mehrwertsteuer-Digitalpakts zur Besteuerung der grenzüberschreitenden sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer ein sog. One-Stop-Shop (OSS) eingeführt. Hiernach kann jeder leistende Unternehmer - unabhängig davon, ob er im Drittland, in einem anderen EU-Mitgliedstaat oder in Deutschland ansässig ist - für Leistung, die er an Nichtunternehmer im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbringt und nach den besonderen Regelungen nach dem Bestimmungslandprinzip dort zu besteuern sind, im OSS anmelden und abführen. Die im Inland bzw. Ansässigkeitsstaat zuständige Finanzbehörde nimmt dann die notwendige Verteilung der USt auf die einzelnen Staaten vor (weiteren Einzelheiten s. A 18.7b und A 18h.1 UStAE). Eine Registrierungspflicht in dem Land, in dem die Leistung steuerbar ist, entfällt damit.

4.2.2 Besondere Anknüpfungspunkte für die Leistungsortbestimmung

Im Folgenden werden den Grundregeln vorgehenden speziellen Regelungen zur Ortsbestimmung sonstiger Leistungen im Einzelnen dargestellt und darüber hinaus auf die unter Klausurgesichtspunkten über die Frage des Leistungsortes hinausgehenden besonderen Problemstellungen eingegangen.

4.2.2.1 Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück (Belegenheitsort)

Soweit es um Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück geht, knüpft § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) - c) UStG für die Bestimmung des Leistungsorts an den Belegenheitsort des Grundstücks an. Entwirft etwa ein in Amsterdam ansässiger Architekt für seinen deutschen Auftraggeber die Pläne für den Bau eines Hauses, so ist der Ort der Architektenleistung allein davon abhängig, wo das Grundstück gelegen ist, auf dem das Haus errichtet werden soll. Liegt es im Inland, hat die sonstige Leistung des Architekten, die der Vorbereitung und Ausführung von Bauleistungen dient, ihren Leistungsort nach § 3a Abs.3 Nr. 1 Buchst. c) UStG ebenfalls im Inland und ist dort nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar; liegt das Grundstück im Ausland, entfällt eine Steuerbarkeit im Inland. Ohne jede Bedeutung bleiben für die Ortsbestimmung die Nationalität und der Sitz der Beteiligten, der Abnehmerstatus als Unternehmer oder Privatperson oder gar der Ort, wo die Pläne übergeben werden (Begründung: Auch wenn die Architektenleistung sich schließlich in der Übergabe von Plänen dokumentiert, handelt es sich bei ihr nicht um eine Lieferung).

Beispiel 13: Grundstücksumsätze im Ausland

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

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

Unter § 3a Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a) UStG fällt auch die Vermittlung einer Vermietung von Grundstücken, nicht aber die Vermittlung einer kurzfristigen Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten oder Pensionen (A 3a.3 Abs. 9 Nr. 2 UStAE). Wird solche Vermittlungsleistung an

Unternehmer erbracht, gelangt die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG zur Anwendung (A 3a.7 Abs. 1 S. 4 UStAE); sind Nichtunternehmer Empfänger einer solchen Vermittlungsleistung, bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG (A 3a.7 Abs. 1 S. 3 UStAE).

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

4.2.2.2 (Kurzfristige) Vermietung von Beförderungsmitteln (Übergabeort)

Bei der Vermietung von Beförderungsmitteln ist zwischen der lang- und der kurzfristigen Vermietung zu unterscheiden:

Nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 1 UStG ist der Ort einer kurzfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels grundsätzlich dort, wo das Beförderungsmittel dem Empfänger tatsächlich zur Verfügung gestellt wird. Diese Regelung erfasst auch die kurzfristige Vermietung von Sportbooten.

Kurzfristig ist gem. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 2 UStG ein Zeitraum von nicht mehr als 90 Tagen bei Wasserfahrzeugen und von nicht mehr als 30 Tagen bei anderen Beförderungsmitteln. Vermietet also z.B. ein Bootsvermietungsunternehmen mit Sitz in Düsseldorf eine Yacht an einen Unternehmer oder eine Privatperson für drei Wochen, und erfolgt die Übergabe der Yacht in einem italienischen Adria-hafen, so ist dort in Italien auch der Leistungsort. Der Sitzort des Empfängers bleibt ebenso ohne Bedeutung wie der Ort, an dem der leistende Unternehmer seinen Sitz hat.

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

Während die vorgenannte Regelung zur kurzfristigen Vermietung sowohl für zwischenunternehmerische Umsätze als auch für solche an Endverbraucher gilt, bestimmt sich der Ort der langfristigen Vermietung eines Beförderungsmittels grundsätzlich nach dem Empfängerortprinzip. Für zwischenunternehmerische Umsätze nach der Grundregel des § 3a Abs.

2 UStG und bei Umsätzen an Endverbraucher (nichtunternehmerische Verwendung) nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG.⁴⁸

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

Eine Besonderheit gilt für Drittlandsunternehmer: Sofern die von ihnen lang- oder kurzfristig vermieteten Beförderungsmittel im Inland genutzt werden, ist die Vermietungsleistung grundsätzlich als im Inland ausgeführt zu behandeln (§ 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 UStG).

Beispiel 14: Vermietung durch Drittlandsunternehmer bei Nutzung im Inland

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

Abwandlung 1: Der im Inland ansässige Autovermieter A vermietet für zwei Wochen einen Lkw an einen Schweizer Unternehmer, der das Fahrzeug für unternehmerische Zwecke in der Schweiz nutzt. A stellt den Lkw an seinem inländischen Unternehmenssitz zur Verfügung.

Abwandlung 2: Der in der Schweiz (Niederlande) ansässige Autovermieter A vermietet einen Pkw an einen Deutschen, der das Fahrzeug ausschließlich in Deutschland nutzt. A stellt den Pkw an seinem Unternehmenssitz zur Verfügung.

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

In der ersten Abwandlung ist die Vermietungsleistung abweichend von § 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG gem. § 3a Abs. 7 S. 1 UStG als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, weil die Vermietungsleistung an einen in der Schweiz ansässigen Unternehmer erbracht wird, der den Lkw unternehmerisch ausschließlich in der Schweiz nutzt.

In der zweiten Abwandlung führt der Schweizer Autovermieter A grundsätzlich eine im Inland steuerbare Vermietungsleistung aus. Sofern der Leistungsempfänger eine Privatperson ist, liegt der Ort der sonstigen Leistung - unabhängig davon, ob eine kurzfristige oder langfristige Vermietung

⁴⁸ Anderes gilt nur, wenn es sich bei dem langfristig an eine Privatperson vermieteten Beförderungsmittel um ein Sportboot handelt. In diesen Fällen ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 4 UStG der Übergabeort maßgebend, sofern der leistende Unternehmer dort auch seinen Sitz hat.

erfolgt - gem. § 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG im Inland, weil der Mieter den Pkw ausschließlich im Inland nutzt. Soweit der leistende Unternehmer A im übrigen Gemeinschaftsgebiet (Niederlande) ansässig wäre und dort den Pkw an den Endverbraucher zur Verfügung stellt, wäre nur die langfristige Vermietung gem. § 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG im Inland steuerbar. Sofern es sich um eine kurzfristige Vermietung eines Pkw an einen Unternehmer handelt, liegt der Ort der sonstigen Vermietungsleistung des in der Schweiz ansässigen A - abweichend vom Übergabeort nach § 3 Abs. 3 Nr. 2 UStG - gem. § 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG im Inland, wenn der unternehmerische Mieter den Pkw ausschließlich im Inland nutzt. Im Falle der langfristigen Vermietung des Pkw an einen inländischen Unternehmer ist die Vermietungsleistung des A nach § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerbar. In beiden Fällen schuldet der unternehmerische Leistungsempfänger die Umsatzsteuer gem. § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S. 1 UStG. Soweit sich der Ort der Vermietungsleistung nach § 3a Abs. 2 UStG bestimmt, findet § 13b Abs. 1 UStG deshalb keine Anwendung, weil der leistende Unternehmer A nicht im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig ist. Soweit der leistende Unternehmer wiederum im übrigen Gemeinschaftsgebiet ansässig wäre und dort den Pkw an einen im Inland ansässigen Unternehmer für dessen Unternehmen zur Verfügung stellt, wäre ebenfalls nur die langfristige Vermietung gem. § 3a Abs. 2 UStG im Inland steuerbar.

4.2.2.3 Besondere Leistungen die am Tätigkeitsort erbracht werden (Tätigkeitsort)

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

typischerweise im Rahmen von Veranstaltungen erbracht werden. Ihr Leistungsort ist dort, wo die Veranstaltungen tatsächlich stattfinden. Dies gilt aber eben nur, wenn diese Leistungen weder an einen Unternehmer für dessen Unternehmen noch an eine gleichgestellte juristische Person erbracht werden. Bei diesen Leistungsempfängern richtet sich der Leistungsort für die geschilderten Leistungen nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerortsprinzip). Etwas anderes gilt nur für die Einräumung der Eintrittsberechtigung zu solchen Veranstaltungen. Hier gilt für Leistungen an einen unternehmerischen Leistungsempfänger wegen § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG uneingeschränkt der Tätigkeitsort als Leistungsort (Einzelheiten hierzu in A 3a.7a UStAE).

Beispiel 14a: Leistungsort von Konzerten

Die Musikgruppe P aus Polen singt auf einem Konzert in Hamburg. Der Konzertveranstalter ist eine in den Niederlanden ansässige Firma, die die Eintrittskarten für das Konzert veräußert.

Lösung: Die Musikgruppe P erbringt eine sonstige (künstlerische) Leistung gegenüber dem Konzertveranstalter. Der Ort richtet sich nach § 3a Abs. 2 UStG und liegt in den Niederlanden. § 3a Abs. 3 Buchst. a) UStG kommt insoweit aufgrund der unternehmerischen Tätigkeit des Konzertveranstalters und § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG kommt mangels Einräumung der Eintrittsberechtigung nicht in Betracht. Der Konzertveranstalter erbringt seinerseits gegenüber den Konzertbesuchern aufgrund der Einräumung der Eintrittsberechtigungen gegen Entgelt eine im Inland steuerbare sonstige Leistung. Der Veranstaltungsort ist für die Ortsbestimmung im Inland für Leistungen an private Endverbraucher nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a) UStG und soweit die Besucher die Einräumung der Eintrittsberechtigung für ihr Unternehmen beziehen nach § 3a Abs. 3 Nr. 5 UStG maßgebend.

Hinweis: Im Zusammenhang mit sog. Reisevorleistungen i.S.d. § 25 Abs. 1 S. 5 UStG sowie Veranstaltungsleistungen im Zusammenhang mit Messen und Ausstellungen ist im zwischenunternehmerischen Bereich die besondere Ortsregelung des § 3a Abs. 8 S. 1 UStG zu beachten. Solche Leistungen sind als im Drittlandsgebiet ausgeführt zu behandeln, wenn sie dort genutzt oder ausgewertet werden.

Auf den jeweiligen Tätigkeitsort ist nach § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c) UStG auch abzustellen, wenn der Unternehmer Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen (Werkleistungen) erbringt oder solche Gegenstände begutachtet. Allerdings auch insoweit wiederum nur, wenn diese Leistungen an private Abnehmer erbracht werden.⁴⁹ Werden diese Leistungen an Unternehmer oder diesen gleichgestellte juristische Personen des öffentlichen Rechts erbracht, werden sie von der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG erfasst.

⁴⁹ so in der Beraterklausur 2014: Anfertigung von Expertisen und Restaurierung von Gemälden für private Kunstsammler

Beispiel 14b: Leistungsort von Werkleistungen

Ein Mechaniker der Werkstatt W mit Sitz in der Cuxhavener Innenstadt repariert im Freihafen Cuxhaven mit ein paar Handgriffen den dort liegen gebliebenen Pkw eines dänischen Urlaubers (Privatperson).

Abwandlung: Er repariert den liegen gebliebenen LKW des dänischen Unternehmers Smörre.

Lösung: Bei der Reparaturleistung handelt es sich um eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG (der Sachverhalt enthält keine Anhaltspunkte für eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG). Die sonstige Leistung besteht in Arbeiten an einem beweglichen körperlichen Gegenstand und hat damit ihren Leistungsort gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c) UStG im Freihafen Cuxhaven. Durch das Wort »tatsächlich« im Eingangssatz des § 3a Abs. 3 Nr. 3 UStG wird klargestellt, dass auf die Abwicklung des einzelnen Umsatzes und nicht auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens (hier Unternehmenssitz in der Cuxhavener Innenstadt) abzustellen ist. Da Freihäfen nach § 1 Abs. 2 S. 1 UStG nicht zum Inland gehören, ist der Vorgang für W also grundsätzlich nicht steuerbar i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. (Zur Verhinderung des unbesteuerten Endverbrauchs im Freihafen ist die Reparatur aber gem. § 1 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a UStG wie ein Umsatz im Inland und damit als steuerbar zu behandeln).

Abwandlung: Wird die Reparaturleistung an den Unternehmer Smörre erbracht, gelangt § 3a Abs. 2 UStG als Grundregel für sonstige Leistungen im zwischenunternehmerischen Bereich zur Anwendung. Die Reparaturleistung ist in Deutschland nicht steuerbar. Der Ort befindet sich in Dänemark. Smörre wird in DK nach den § 13b Abs. 1, Abs. 5 S. 1 UStG entsprechenden Regelungen im dänischen UStG als Leistungsempfänger Steuerschuldner der USt auf diese Reparaturleistung.

Hinweis: Auch im Zusammenhang mit Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und der Begutachtung dieser Gegenständen gelten diese Leistung abweichend von der Grundregel nach § 3a Abs. 2 UStG im unternehmerischen Bereich als im Drittland ausgeführt, wenn diese Leistungen dort tatsächlich genutzt oder ausgewertet werden (§ 3a Abs. 8 UStG).

Der Tätigkeitsort kommt als Leistungsort nach § 3b Abs. 2 UStG auch dann in Betracht, wenn selbständig zu beurteilende Leistungen im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung im nichtunternehmerischen Bereich (Beladen, Entladen, Umschlagen und ähnliche Leistungen) erbracht werden. Werden solche Leistungen jedoch an Unternehmer oder ihnen gleichgestellte juristische Personen erbracht, findet insoweit auch wieder die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG Anwendung (siehe auch das nachfolgende Kapitel zu den Beförderungsleistungen).

Zu guter Letzt ist der Tätigkeitsort maßgebend, wenn es um die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle (Restaurationsumsätze) geht. Diese Leistungen haben gem. § 3a

Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b) UStG sowohl gegenüber Privatpersonen wie auch gegenüber Unternehmern ihren Ort grundsätzlich dort, wo diese Dienstleistungen tatsächlich erbracht werden.

Eine Ausnahme greift nur für den Fall, dass die Abgabe in bestimmten Verkehrsmitteln (Schiff, Eisenbahn, Flugzeug) während einer Beförderung innerhalb des Gemeinschaftsgebiets erfolgt.

Dann befindet sich der Leistungsort nach § 3e UStG am Abgangsort des Beförderungsmittels.⁵⁰

Der Gesetzgeber hat darauf verzichtet, die Abgabe von Speisen und Getränken zum Verzehr an Ort und Stelle, die - anders als die dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegende Lieferung von Lebensmittelzubereitungen - als sonstige Leistung mit dem Regelsteuersatz nach § 12 Abs. 1 UStG zu besteuern ist, näher zu definieren. Abgrenzungsprobleme gibt es vor allem bei sog. Mischfällen wie Cateringleistungen, Leistungen eines Partyservices oder auch bei der Abgabe von Nahrungsmitteln in einem Kino, einem Theater oder in einem Stadion. Soweit es um die Abgabe von Speisen und Getränken, verbunden mit einem Dienstleistungselement, geht, hat das BMF in Abschn. 3.6 UStAE ausführlich dazu Stellung genommen, unter welchen Voraussetzungen der Vorgang als begünstigte Speisenlieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG und wann von einer nicht begünstigten sonstigen (Restaurations-)Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG auszugehen ist. Entscheidend soll danach sein, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse der Dienstleistungsanteil qualitativ überwiegt. Überwiegt der Dienstleistungsanteil qualitativ nicht, ist insgesamt von einer (begünstigten) Speisenlieferung auszugehen. Allerdings können solche Dienstleistungselemente, die notwendig mit der Vermarktung der Nahrungsmittel verbunden sind, eine (begünstigte) Speisenlieferung nicht zu einer (voll zu besteuernenden) Restaurationsleistung umfunktionieren. Hierzu zählen insb. die Zubereitung der Speisen (Kochen, Braten usw.), der Transport der Speisen zum Kunden einschließlich der damit in Zusammenhang stehenden Leistungen wie Kühlen oder Warmhalten in besonderen Behältnissen, die Vereinbarung eines festen Lieferzeitpunkts, das Verpacken der Speisen und die Beigabe von Einweggeschirr und -besteck, Papierservietten, Senf, Ketchup usw. (A 3.6 Abs. 2 UStAE). Eine voll zu besteuernende Restaurationsleistung kann daher insgesamt überhaupt nur dann angenommen werden, wenn Dienstleistungselemente, die nicht notwendig mit der Vermarktung der Speisen verbunden sind, hinzutreten. Hierzu gehören nach A 3.6 Abs. 3 UStAE u.a.

- die Bereitstellung einer die Bewirtung fördernden Infrastruktur i.S.d. A. 3.6 Abs. 4 UStAE (z.B. Gasträume, Garderobe und Kundentoiletten sowie Tische, Stühle und Bänke),
- das Servieren der Speisen und Getränke,
- die Gestellung von Bedienungs-, Koch- und Reinigungspersonal bzw. die Durchführung von Service-, Bedien- oder Spülleistungen beim Kunden,

⁵⁰ Hinweis: Für diesen Fall nimmt § 13b Abs. 6 Nr. 6 UStG die Restaurationsleistungen ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers aus, d.h. ein ausländischer Unternehmer, der diese Leistungen im Inland erbringt, wird unabhängig vom Status seiner Abnehmer stets selbst zum Schuldner der hierdurch ausgelösten USt.

- die Überlassung von Mobiliar an den Kunden (z.B. von Tischen, Bänken, Stühlen).

Von Dritten erbrachte Dienstleistungselemente sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (A 3.6 Abs. 5 S. 2 UStAE). Allerdings ist eine gemeinsame Infrastruktur, z.B. die in einem Einkaufszentrum bereitgestellten Tische und Stühle, die von allen Kunden der Unternehmer gleichermaßen genutzt werden können, auch allen Unternehmern zuzurechnen (s. Beispiel 16 in A 3.6 Abs. 6 UStAE). Sofern die Abgabe der Speisen und Getränke nach dem vom Kunden zum Ausdruck gebrachten Willen zum Verzehr vor Ort erfolgt, kommt es jedoch nicht darauf an, dass sämtliche bereitgestellte Einrichtungen auch tatsächlich genutzt werden (A 3.6 Abs. 4 S. 11 und 15 UStAE).

Beispiel 14c: Imbissstand (nach A 3.6 Abs. 6 S. 5 UStAE Beispiele 1 und 2)

Der Betreiber eines Imbissstandes gibt verzehrfertige Würstchen und Pommes Frites 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 sowie über eine aus Bänken und Tischen bestehende Bierzeltgarnitur, an denen die Kunden die Speisen einnehmen können. Der Betreiber gibt 80% der Speisen zum sofortigen Verzehr am Imbissstand und 20% der Speisen zum Mitnehmen ab.

Lösung: Maßgeblich für die Zuordnung der abgegebenen Speisen ist die Absichtserklärung der Kunden, die Speisen entweder mitnehmen oder vor Ort verzehren zu wollen. Soweit die Speisen zum Mitnehmen abgegeben werden, liegen Lieferungen i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG vor, die ihrerseits als sog. Lebensmittelzubereitungen dem ermäßigten Steuersatz gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 33 der Anlage 2 zum UStG unterliegen. Soweit die Speisen aber zum Verzehr vor Ort abgegeben werden, liegen nicht steuersatzbegünstigte sonstige Leistungen i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG vor, denn mit der Bereitstellung der Bierzeltgarnitur wird die Schwelle zum Restaurationsumsatz überschritten. Auf die tatsächliche Inanspruchnahme der Sitzgelegenheiten kommt es nicht an. Sofern sich der Betreiber auf die Bereitstellung einfachster Verzehrvorrichtungen wie Theke, Stehtische sowie der Zurverfügungstellung von Mehrweggeschirr beschränkt hätte, würde bei einer wertenden Gesamtbetrachtung die erbrachten Dienstleistungselemente demgegenüber hinsichtlich der vor Ort verzehrten Speisen nicht zur Annahme von Restaurationsumsätzen führen.

Beispiel 14d: Partyservice (nach A 3.6 Abs. 6 S. 5 UStAE Beispiele 9 und 10)

Der Metzger M betreibt einen Partyservice. M berät seine Kunden individuell bei der Auswahl der Speisen, deren Zusammenstellung und Menge. Die fertig belegten Platten werden in Warmhaltebehältern von den Kunden abgeholt oder von M zu den Kunden gebracht. Die leeren Platten und Warmhaltebehälter werden von M am Folgetag abgeholt und gereinigt.

Abwandlung: Zusätzlich stellt M auch Geschirr und/oder Besteck zur Verfügung und die leeren Platten, Warmhaltebehälter sowie das Geschirr und/oder Besteck sind von den Kunden zu reinigen.

Lösung: Im Ausgangsfall beschränkt sich M auf die Abgabe von zubereiteten Speisen, ggf. deren Beförderung sowie Beratung bei der Auswahl, so dass insoweit eine nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG begünstigte Lieferung vorliegt. Der Überlassung der Platten und Warmhaltebehälter kommt vornehmlich Verpackungscharakter zu. Nach der erforderlichen Gesamtbetrachtung führt dies auch mit dem zu berücksichtigenden Dienstleistungselement „Beratung“ nicht zu einem qualitativen Überwiegen der Dienstleistungselemente. Die Reinigung ist aufgrund der Verpackungsfunktion der Platten und Warmhaltebehälter nicht zu berücksichtigen. In der Abwandlung erfüllt das Geschirr bzw. Besteck allerdings keine Verpackungsfunktion, so dass mit dessen Überlassung in größerer Anzahl ein Dienstleistungselement hinzutritt, durch das bei Betrachtung des Gesamtbildes eine nicht begünstigte Restaurationsleistung vorliegt. Unerheblich ist dabei, dass das Geschirr/Besteck von den Kunden gereinigt zurückgegeben wird.

Hinweis: Werden Restaurationsleistungen als sonstige Leistungen nach § 3 Abs. 9 UStG aus unternehmerischen Gründen unentgeltlich erbracht, bleibt der Vorsteuerabzug erhalten, da § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG die Abgabe von sonstigen Leistungen aus unternehmerischen Gründen nicht erfasst.

In der Rechtsprechung ist die Frage, ob der Grundsatz der Einheitlichkeit zur Anwendung gelangt, ein echter "Dauerbrenner". Abschließend sei hier deshalb nur noch auf eine jüngste BFH-Entscheidung vom 13.06.2018 (UStB 2018, 284) zur Dinner-Show hingewiesen: Bei einer solchen Show, bei der künstlerische Darbietungen, die als Einzelleistungen an sich dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG unterliegen, und Restaurationsleistungen „im Paket“ angeboten werden, greift der Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung in der Form, dass eine eigenständig zu beurteilende, untrennbare Gesamtleistung vorliegt. Folge: Die Gesamtleistung „Dinner-Show“ unterliegt dem Regelsteuersatz (A 4.20.1 Abs. 3 S. 5 UStAE). Nicht etwa bilden die begünstigten künstlerischen Darbietungen die Hauptleistung und die Restaurationsleistungen die unselbständige Nebenleistung.

4.2.2.4 Vermittlungsleistungen

Vermittlungsleistungen sind dadurch charakterisiert, dass derjenige, der sie erbringt, fremde Angelegenheiten wahrnimmt, dabei aber anders als etwa der Spediteur oder der Kommissionär bei der Einkaufs- oder Verkaufskommission nicht im eigenen Namen tätig wird. Soweit der Vermittler in den Verkauf von Produkten eingeschaltet ist, schließt der Vermittler über die

Produkte, die es an den Mann zu bringen gilt, entweder sogleich Verträge im Namen des Produkthanbieters (Auftraggeber des Vermittlers) ab oder er beschränkt sich darauf, einem Vertragsabschluss zwischen dem Produkthanbieter und dem potentiellen Kunden den Weg zu ebnen, indem er die beiden an den Verhandlungstisch bringt. In beiden Fällen ist der Vermittler selbst darauf beschränkt, eine Vermittlungsleistung an seinen Auftraggeber, den Produkthanbieter, zu erbringen. Nicht etwa wird der Vermittler selbst Vertragspartner des Kunden, der an den Produkten interessiert ist, für die der Vermittler Kunden zu gewinnen hat. Entsprechendes gilt, wenn nicht der Produkthanbieter, sondern der Interessent an einem bestimmten Produkt einen Vermittler einschaltet. Der Vermittler ist darauf beschränkt, eine Vermittlungsleistung an seinen Auftraggeber zu erbringen. Als klassisches Beispiel für einen Kaufmannstyp, der Vermittlungsleistungen erbringt, steht die in § 84 HGB näher charakterisierte Berufsgruppe der Handelsvertreter. Daneben sind auch Handelsmakler von Berufs wegen damit befasst, Vermittlungsleistungen zu erbringen.

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

Bei Vermittlungsleistungen gegenüber Unternehmer für unternehmerische Zwecke oder an gleichgestellte juristische Personen bestimmt sich der Ort der Vermittlungsleistungen hingegen regelmäßig nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG. Sieht man von Vermittlungsleistungen in Bezug auf Grundstücksumsätze ab, kommt es bei Vermittlungsleistungen gegenüber Unternehmern (oder ihnen gleichgestellte juristische Personen) also nur auf die Ansässigkeit des empfangenden Unternehmers an.⁵¹

⁵¹ Dies soll nach A 3a.7 Abs. 1 S. 4 UStAE auch für die Vermittlung kurzfristiger Vermietung von Zimmern in Hotels, Gaststätten usw. an Unternehmer gelten. Anders bei der Vermittlung von »normalen« Vermietungen von Grundstücken an Unternehmer. Insoweit bleibt es bei einer Ortsbestimmung nach § 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG (Belegenheitsort des Grundstücks).

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

Beispiel 15: Vermittlungsleistungen bei grenzüberschreitenden Lieferungen

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

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

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

Beispiel 15a: Erfolgreiche Lizenzvermittlung

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

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

Lösung: Indem U dem F eine Lizenz hinsichtlich seines Patents gewährt, erbringt er eine sonstige Leistung. Bei der Lizenzgewährung handelt es sich um eine sog. Katalogleistung nach § 3a Abs. 4 S. 2 Nr. 1 UStG. Katalogleistungen im zwischenunternehmerischen Bereich unterliegen ebenfalls der Grundregel zum Leistungsort in § 3a Abs. 2 UStG. Leistungsort ist damit der Ansässigkeitsort des die Leistung empfangenden Fabrikanten F in Ohio. Die Lizenzgewährung ist damit nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Entsprechendes gilt für die Vermittlungsleistung des H. H vermittelt eine sonstige Leistung an einen Unternehmer. Vermittlungsleistungen an Unternehmer unterfallen ebenfalls der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG. Da auch der Empfänger der Vermittlungsleistung der in Ohio ansässige Fabrikant F ist, ist auch die Vermittlungsleistung nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Wenn - wie in der Abwandlung - U wegen der Vergabe von Lizenzen den H einschaltet, bleibt es für die Lizenzgewährung bei den vorgestellten Ergebnissen. Die Lizenzgewährung ist ebenfalls nicht steuerbar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG. Aber: Da nunmehr U als Auftraggeber der Vermittlungsleistung im Inland ansässig ist, ergibt sich nach § 3a Abs. 2 UStG als Leistungsort der Sitz des Unternehmens des U in Hamburg. Die Vermittlungsleistung ist damit anders als der vermittelte Umsatz im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbare Vermittlungsleistung des H an U ist dann aber steuerbefreit nach § 4 Nr. 5 Buchst. c) UStG.

Merke: Während bei Vermittlungsleistungen gegenüber Unternehmern nur deren Sitz für die Ortsbestimmung entscheidend ist, gilt etwas anderes bei Vermittlungsleistungen gegenüber Privatpersonen. Soweit nicht Grundstücksgeschäfte vermittelt werden, bestimmt sich ihnen gegenüber der Ort der Vermittlungsleistung nach § 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG in Abhängigkeit zum Ort des vermittelten Umsatzes. Insoweit ist im Rahmen der erforderlichen inzidenten Prüfung also durchaus von Bedeutung, ob eine Lieferung oder eine sonstige Leistung vermittelt wird, da - je nachdem, ob man es mit einer Lieferung oder einer sonstigen Leistung zu tun hat - unterschiedliche Regelungen zur Ortsbestimmung Anwendung finden.

4.2.2.5 Beförderungsleistungen und damit zusammenhängende Umsätze

4.2.2.5.1 Personenbeförderung

Werden Personen befördert, so haben diese Beförderungsleistungen nach der Grundregel des § 3b Abs. 1 S. 1 UStG ihren Leistungsort dort, wo die Beförderung bewirkt (verbraucht) wird - also über die ganze Strecke. Soweit sich die Beförderung nicht nur auf das Inland beschränkt (sog. grenzüberschreitende Beförderungsleistung) ist die gesamte Beförderungsleistung nach § 3b Abs. 1 S. 2 UStG in einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Inlandsteil und einen im Inland nicht steuerbaren Beförderungsanteil aufzuteilen. In diesem Zusammenhang sind einerseits die zahlreichen Vereinfachungsvorschriften auf Grundlage des § 3b Abs. 1 S. 4 UStG in den §§ 2 - 7 UStDV (lesen!) zu beachten und andererseits die Berechnungsformel in A 3b.1 Abs. 6 UStAE.

Hinweis: Die Beförderung von Personen unterliegt unter den Voraussetzungen des § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

4.2.2.5.2 Güterbeförderung

Problematischer ist die Bestimmung des Leistungsortes, wenn es sich um eine (selbständige) Güterbeförderung handelt.⁵² Für diese gilt es zunächst zu klären, wer als Auftraggeber Leistungsempfänger der Güterbeförderungsleistung ist. Ist der Leistungsempfänger ein Unternehmer, der diese Beförderungsleistung für seine unternehmerische Betätigung bezieht oder eine gleichgestellte juristische Person, bestimmt sich der Leistungsort wiederum nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG (Empfängerortprinzip).

Hinweis: Eine Besonderheit gilt allerdings nach § 3a Abs. 8 UStG für den Fall, dass die Güterbeförderung und damit zusammenhängende Dienstleistungen ausschließlich im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet werden. Dann gilt diese Leistung selbst dann im Drittland ausgeführt, wenn der Auftraggeber ein inländischer Unternehmer ist.

Sind Privatpersonen Auftraggeber der Güterbeförderungsleistung oder der sonstigen mit der Beförderung im Zusammenhang stehenden Leistungen (Beladen, Entladen, Umschlagen gem. § 3b Abs. 2 UStG) ist hingegen danach zu unterscheiden, ob sich die Güterbeförderung auf eine Warenbewegung zwischen Inland und Drittland (oder umgekehrt) bezieht, oder ob man es mit einer innergemeinschaftlichen Güterbeförderung i.S.d. § 3b Abs. 3 UStG zu tun hat:

- Im ersten Fall folgt die Beurteilung jenen Regelungen, die für Personenbeförderungen gelten (vgl. § 3b Abs. 1 S. 3 UStG). Demnach ist eine grenzüberschreitende

⁵² Unselbständige Güterbeförderungen von Liefergegenständen teilen umsatzsteuerlich das Schicksal der Hauptleistung, der Lieferung.

Güterbeförderung zwischen Inland und Drittland (oder umgekehrt) nach § 3b Abs. 1 S. 2 UStG in einen nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbaren Inlandsanteil und einen nicht steuerbaren Leistungsteil aufzuteilen, der seinen Leistungsort im Ausland hat.

- Eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung gegenüber Privatpersonen hat nach § 3b Abs. 3 UStG ihren Leistungsort hingegen in dem Mitgliedstaat, in dem die Güterbeförderung beginnt.
- Der Ort einer ausschließlich inländischen Güterbeförderungsleistung an Nichtunternehmer wird gem. § 3b Abs. 1 S. 3 i.V.m. S. 1 UStG insgesamt im Inland bewirkt (§ 3b Abs. 1 S. 1 UStG).

Beispiel 16: Beförderungsleistungen an Unternehmer

Der in Rotterdam ansässige Frachtführer F hat von dem in Hamburg ansässigen Maschinenhersteller M den Auftrag erhalten, für ihn einen Transport von Blechen von Rotterdam nach Hamburg auszuführen. Nach Durchführung des Transports berechnet F dem M hierfür 3.500 €.

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

Lösung: Frachtführer F erbringt an M als sonstige Leistung nach § 3 Abs. 9 UStG eine innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistung. Deren Leistungsort ist nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 S. 1 UStG in Hamburg, dort, wo der M als Auftraggeber und Leistungsempfänger der Beförderungsleistung ansässig ist. Die Leistung des F an M ist damit im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar.

Bei diesem Ergebnis bleibt es auch, wenn es sich - wie in der Abwandlung - nicht um eine innergemeinschaftliche Güterbeförderung handelt, sondern der Transport von Zürich nach Hamburg führt. Der Transportweg wie auch die Nationalität des Leistenden ist für die Frage, in welchem Land die Beförderungsleistung ihren Leistungsort hat, ohne Bedeutung. Bedeutsam ist hierfür allein die Ansässigkeit des empfangenden Unternehmers.

Relevant kann der Transportweg allerdings werden, wenn es um die Frage einer möglichen Steuerbefreiung geht. Soweit es sich um innergemeinschaftliche Güterbeförderungsleistungen handelt, sind diese stets in dem Land, in dem sie ihren Leistungsort haben, nicht nur steuerbar, sondern auch steuerpflichtig. Für den niederländischen Frachtführer bedeutet dies allerdings wiederum nicht, dass er hier in der BRD auch umsatzsteuerrechtliche Verpflichtungen zu erfüllen hätte. Die durch den Umsatz ausgelöste USt von 665 € schuldet nach §13b Abs. 1 i. V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG der Maschinenhersteller M.

Etwas anderes gilt jedoch für die Abwandlung mit einer Güterbeförderungsleistung zwischen Zürich und Hamburg. Güterbeförderungsleistungen zwischen Drittland und Inland (und

umgekehrt) sind, soweit sie sich auf Gegenstände der Einfuhr beziehen, regelmäßig steuerbefreit nach § 4 Nr. 3a Buchst. bb) UStG oder - soweit sie sich auf Gegenstände der Ausfuhr beziehen - steuerbefreit nach § 4 Nr. 3a Buchst. aa) UStG. Diese Steuerbefreiungen kommen allerdings nur für die Leistungen des Hauptfrachtführers, nicht aber für die Leistungen der Unterfrachtführer in Betracht, da diese die Beförderungsleistung nicht unmittelbar an den Versender oder Empfänger der Gegenstände erbringen, sondern an den Hauptfrachtführer (A 4.3.2. Abs. 4 S. 5 UStAE).⁵³

Zusätzliche Probleme können die Güterbeförderungsleistungen an Unternehmer und ihnen gleichgestellte juristische Personen aufwerfen, wenn in die Durchführung von Transporten noch Spediteure (dazu §§ 453 ff. HGB) eingeschaltet sind. Deren Mitwirken führt nämlich regelmäßig dazu, dass § 3 Abs. 11 UStG zur Anwendung gelangt - jene Norm also, die üblicherweise als Sonderregelung zur Dienstleistungskommission firmiert. Ähnlich wie ein Kommissionär, der bei der Einkaufskommission in eigenem Namen für fremde (des Kommittenten) Rechnung Waren einkauft, agiert regelmäßig auch ein Spediteur. Auch er besorgt - dabei durchweg in eigenem Namen handelnd (vgl. § 454 Abs. 3 HGB) - für Rechnung seines Auftraggebers Leistungen. Nur handelt es sich bei den von ihm besorgten Leistungen nicht um Waren (und damit Lieferungen), sondern Beförderungsleistungen (und damit sonstige Leistungen). Damit ist der Weg frei für § 3 Abs. 11 UStG. Danach wird der Spediteur als »Unternehmer, (der) in die Erbringung einer sonstigen Leistung eingeschaltet (ist)«, so behandelt, als ob die besorgte Beförderungsleistung »an ihn und von ihm erbracht (wird)«. Nach § 3 Abs. 11 UStG wird also eine Leistungskette fingiert. Der Frachtführer erbringt eine Beförderungsleistung an den Spediteur, der Spediteur führt eine Beförderungsleistung an seinen Auftraggeber aus. Zu beachten bleibt, dass ungeachtet der Fiktion zweier vom Inhalt her gleicher Leistungen jede für sich nach den allgemeinen Regeln des USt-Rechts zu beurteilen ist. Spielen persönliche Merkmale wie Ansässigkeit der Beteiligten, Status als Unternehmer oder Privatperson eine Rolle, bleibt es hierbei auch im Rahmen der sog. Dienstleistungskommission.⁵⁴

Beispiel 16a: Beförderungsleistungen

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

Abwandlung: Wie zuvor, aber der Spediteur ist in Amsterdam ansässig.

Lösung: Sowohl für die Beförderungsleistung des F an S als auch für die (fiktive) Beförderungsleistung des S an M bestimmt sich der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG danach, wo

⁵³ Für vor dem 1. Januar 2022 ausgeführte Umsätze kann der Unterfrachtführer dennoch die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen (BMF-Schreiben vom 14. Oktober 2020, BStBl I 2020, 1043)

⁵⁴ Siehe dazu auch die Beispiele in A 3.15 Abs. 6 UStAE.

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

4.2.2.6 Katalogleistungen i.S.d. § 3a Abs. 4 UStG

Auch für die in § 3a Abs. 4 S. 2 UStG (lesen!) aufgeführten sonstigen Leistungen, sog. Katalogleistungen, greift die grundlegende Unterscheidung zwischen Leistungsbezügen von Unternehmern für deren Unternehmen (bzw. ihnen gleichgestellte juristische Personen) und Privatpersonen als Auftraggeber. Werden die in § 3a Abs. 4 S. 2 UStG erfassten Leistungen an Unternehmer für deren Unternehmen erbracht, gelangt die Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG zur Anwendung (Empfängerortprinzip).

Nur wenn der Auftraggeber eine Privatperson mit Wohnsitz oder Sitz im Drittlandsgebiet ist, bestimmt dieser Ort den Leistungsort nach § 3a Abs. 4 S. 1 UStG.

Für im Inland oder im Gemeinschaftsgebiet ansässige Privatpersonen als Auftraggeber einer der in § 3a Abs. 4 S. 2 UStG bezeichneten Leistungen findet hingegen die Grundregel des § 3a Abs. 1 UStG wiederum Anwendung. In diesen Fällen ist der Leistungsort also der Sitzort des leistenden Unternehmers.⁵⁵

Beispiel 17: Beratungsleistungen und ihr Leistungsort

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

- Beratung eines schweizer/niederländischen Unternehmers in Fragen des deutschen Wettbewerbsrechts;

⁵⁵ In Klausuren dominieren aus dem Katalog des § 3a Abs. 4 S. 2 UStG neben Beratungsleistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 3 UStG, Datenverarbeitungsleistungen (Nr. 5) sowie insb. die Vermietung beweglicher körperlicher Gegenstände mit Ausnahme von Beförderungsmitteln! (Nr. 10 UStG).

- Vertretung einer in der Schweiz/den Niederlanden ansässigen Privatperson in einer Erbschaftsangelegenheit.

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

4.2.2.7 Empfängerortsprinzip für Telekommunikations-, Rundfunk-, Fernseh- und auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen

Für sonstige Leistungen auf dem Gebiet der Telekommunikation, den Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie den auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG findet in Abhängigkeit vom Abnehmerstatus einheitlich das Empfängerortsprinzip. Der Sitzort des Leistungsempfänger gelangt nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG für Privatpersonen und ihnen gleichgestellte juristische Personen und nach der Grundregel des § 3a Abs. 2 UStG für Unternehmer und ihnen gleichgestellte juristische Personen zur Anwendung. Der Sitzort des leistenden Unternehmers ist insoweit unerheblich. Für nach dem 01.01.2021 erbrachte Telekommunikationsdienstleistungen - z.B. Telefonie, SMS, Datenübertragungen, VoIP (Art. 6a MwSt-DVO, A 3a.10 UStAE) - schuldet allerdings der inländische Leistungsempfänger die Steuer, wenn er ein sog. Wiederverkäufer ist (§ 13b Abs. 2 Nr. 12 i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 6 UStG). Für entsprechende sonstige Leistungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers greift der Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 2 Nr. 1 UStG ohne Einschränkung auf Wiederverkäufer.

Hinweis: Sofern der im Inland ansässige Unternehmer die in § 3a Abs. 5 S. 2 UStG geschilderten Leistungen an den in § 3a Abs. 5 S. 1 UStG genannten Personenkreis (also an Leistungsempfänger, die nicht unter § 3a Abs. 2 UStG fallen) im übrigen Gemeinschaftsgebiet erbringt, muss er sich nicht mehr in den EU-Mitgliedstaaten, in denen er diese Leistungen erbringt, umsatzsteuerlich

registrieren, sondern kann diese Umsätze seit dem 01.07.2021 im sog. One-Stop-Shop (OSS) im Inland anmelden und abführen. Ebenso können sowohl im Gemeinschaftsgebiet als auch im Drittland ansässige Unternehmer künftig alle sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet beziehungsweise in einem anderen EU-Mitgliedstaat als des Ansässigkeitsstaats zu besteuern sind, im OSS anmelden und abführen.

Beispiel 18: Software-Programm

Eine Bank B (Privatperson P) mit Sitz in Hamburg lässt sich von einem Anbieter T mit Sitz in Texas (USA) ein Software-Programm elektronisch überspielen. Das Entgelt hierfür beträgt 20.000 €.

Lösung: Gem. § 3a Abs. 2 S. 1 UStG liegt der Ort der elektronischen Dienstleistung in Hamburg. Da die Bank B Unternehmer und T ein im Ausland ansässiger Unternehmer ist, geht die Steuerschuld für diesen Umsatz gem. § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S. 1 UStG auf B über. T hat mit dem deutschen Fiskus wegen dieses Umsatzes somit nichts zu tun. B schuldet die Steuer i.H.v. 3.800 €. Unterstellt, die Bank B tätigt ausschließlich vorsteuerschädliche Umsätze nach § 4 Nr. 8 Buchst. a-g UStG, bilden die 3.800 € aus diesem Geschäft vollständig Steueraufkommen im Inland, da ein Vorsteuerabzug der Bank nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 UStG an § 15 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 UStG scheitert. Lädt sich eine Privatperson das Software-Programm herunter, ist der Leistungsort nach § 3a Abs. 5 S. 1 UStG ebenfalls in Hamburg. Da für Nichtunternehmer als Leistungsempfänger die Steuerschuldverlagerung gem. §13b UStG jedoch nicht zur Anwendung kommt, muss sich T wegen solcher Umsätze in einem EU-Mitgliedstaat, in dem er steuerbare Umsätze i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 2 UStG an Leistungsempfänger i.S.d. § 3a Abs. 5 S. 1 UStG erbringt, seine Umsätze erklären (vgl. § 18 Abs. 4c UStG).

Als weitere Vereinfachungsregel wurde in § 3a Abs. 5 UStG zur Entlastung von Kleinstunternehmern, die nur in einem EU-Mitgliedstaat ansässig sind, mit Wirkung für Umsätze, normiert, dass eine Versteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip gem. § 3a Abs. 5 UStG nur dann verpflichtend ist, wenn gem. § 3a Abs. 5 S. 3 UStG das Gesamtentgelt für die vorgezeichneten Leistungen in allen anderen Mitgliedstaaten zusammengerechnet insgesamt nicht den Schwellenwert von 10.000 € im laufenden Jahr und im Vorjahr übersteigt. Bei unterschreiten des Schwellenwertes entfällt damit die Pflicht zur Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip und es verbleibt dann bei der Besteuerung im Sitzstaat des leistenden Unternehmers. Die Unternehmen können auf die Anwendung dieser Vereinfachungsregel verzichten und gem. § 3a Abs. 5 S. 4 UStG zur Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip optieren. Diese Option bindet den Unternehmer für mindestens zwei (volle) Kalenderjahre (§ 3a Abs. 5 S. 5 UStG). Mit Wirkung ab 01.07.2021 sind die sog. innergemeinschaftlichen Fernverkäufe i.S.d. § 3c Abs. Abs. 1 S. 2 und S. 3 UStG in die Berechnung des Schwellenwerts mit einzubeziehen.

4.2.2.8 Vorgehen zur Bestimmung des Ortes entgeltlicher sonstiger Leistungen

Vorrangige Ortsbestimmungen - unabhängig vom Status des Leistungsempfängers		
1	Belegenheitsort für grundstücksbezogene Leistungen	§ 3a Abs. 3 Nr. 1 UStG
2	Übergabeort für kurzfristige Vermietung eines Beförderungsmittels	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 UStG
	<i>Ausnahmen</i>	
	Kurzfristige (und langfristige) Vermietung eines Beförderungsmittels durch Drittlandsunternehmer und Nutzung im Inland	§ 3a Abs. 6 Nr. 1 UStG Leistungsort: Inland
	Kurzfristige Vermietung eines Schienenfahrzeugs, Kraftomnibusses oder eines ausschließlich zur Beförderung von Gegenständen bestimmten Straßenfahrzeugs durch inländischen Unternehmer an Drittlandsunternehmer für dessen Unternehmen und Nutzung im Drittland	§ 3a Abs. 7 UStG Leistungsort: Drittland
3	Tätigkeitsort für Leistungen i.Z.m. und Eintrittsberechtigung zu kulturellen und ähnlichen Veranstaltungen	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. a) und Nr. 5 UStG
4	Bewirtungsort (Tätigkeitsort) für Restaurationsleistung	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. b) UStG
	<i>Ausnahme:</i> Bewirtung an Bord eines Schiffes, in einem Luftfahrzeug oder in einer Eisenbahn während einer Beförderung innerhalb der EU	§ 3e UStG Leistungsort: Abgangsort
5	Beförderungsstrecke bei Personenbeförderung	§ 3b Abs. 1 UStG
Liegt keiner der vorgenannten Sachverhalte vor und ist der Leistungsempfänger Unternehmer, der die sonstige Leistung für sein Unternehmen bezieht oder gleichgestellte juristische Person mit USt-IdNr. gelangt zwangsläufig das Empfängerortsprinzip nach § 3a Abs. 2 UStG zur Anwendung.		
	<i>Ausnahme</i>	
	Es handelt sich um eine in § 3a Abs. 8 UStG aufgeführte Leistung, die im Drittlandsgebiet genutzt oder ausgewertet wird.	§ 3a Abs. 8 UStG Leistungsort: Drittland
Nur für nichtunternehmerische Leistungsempfänger ist weiter zu prüfen, ob einer der nachfolgenden Sachverhalte vorliegt.		

1	Tätigkeitsort für Leistungen i.Z.m. und Eintrittsberechtigung zu kulturellen und ähnlichen Veranstaltungen	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a) UStG
2	Tätigkeitsort für Arbeiten an beweglichen körperlichen Gegenständen und deren Begutachtung	§ 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c) UStG
3	Tätigkeitsort für selbständige Leistungen wie Beladen, Entladen im Zusammenhang mit einer Güterbeförderung	§ 3b Abs. 2 UStG
4	Ort des vermittelten Umsatzes für Vermittlungsleistung	§ 3a Abs. 3 Nr. 4 UStG
5	Empfängerort für langfristige Vermietung von Beförderungsmitteln	§ 3a Abs. 3 Nr. 2 S. 3 UStG
	<i>Ausnahme:</i> langfristige Vermietung eines Sportbootes: Übergabeort (unter weiteren Voraussetzungen)	
6	Empfängerort für Katalogleistung i.S.d. § 3a Abs. 4 S. 2 UStG an Leistungsempfänger mit Wohnsitz/Sitz im Drittland	§ 3a Abs. 4 S. 1 UStG
7	Empfängerort für Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie auf elektronischem Weg erbrachte sonstige Leistungen (§ 3a Abs. 5 S. 2 UStG)	§ 3a Abs. 5 S. 1 UStG
8	Abgangsort für innergemeinschaftliche Güterbeförderung	§ 3b Abs. 3 UStG
9	Beförderungsstrecke für Güterbeförderung, die keine innergemeinschaftliche Güterbeförderung ist	§ 3b Abs. 1 UStG
Nur, wenn keiner der vorgenannten Sachverhalte vorliegt, gelangt bei nichtunternehmerischen Leistungsempfängern die nachrangige Generalklausel des § 3a Abs. 1 UStG zur Anwendung, so dass der Sitzort des leistenden Unternehmers den Leistungsort bestimmt.		
<i>Ausnahmen für Drittlandsunternehmer:</i> Katalogdienstleistungen nach § 3a Abs. 4 Nr. 1 bis 10 UStG an inländische juristische Person des öffentlichen Rechts und Nutzung im Inland: Leistungsort = Inland (§ 3a Abs. 6 Nr. 2 UStG) sowie TK-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistung und Nutzung im Inland: Leistungsort Inland (§ 3a Abs. 6 Nr. 3 UStG).		

4.2.3 Besonderheiten im Besteuerungsverfahren für sonstige Leistungen

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

betroffenen Staates richten. Als Richtschnur kann - auch für Beraterklausuren - diese Aussage jedoch wie folgt präzisiert werden:

- Liegt der Ort einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung im übrigen Gemeinschaftsgebiet und bestimmt sich der Leistungsort nach der Vorschrift des § 3a Abs. 2 UStG (Auflistung dieser Umsätze in A 3a.2 Abs. 16 UStAE), ist im anderen Mitgliedstaat die Regelung des § 13b Abs. 1 UStG i.V.m. § 13b Abs. 5 S. 1 UStG sinngemäß anzuwenden. Die Rechnung hat ohne gesonderten Ausweis von USt zu erfolgen (§ 14a Abs. 5 S. 2 UStG) und den Hinweis »Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers« zu enthalten. Ferner sind die USt-ID-Nr. des Leistenden und die des Leistungsempfängers aufzunehmen (§ 14a Abs. 1, S. 1 - 3 UStG).⁵⁶ Darüber hinaus ist dieser Umsatz auch in eine sog. Zusammenfassende Meldung nach § 18a Abs. 2 S. 1 UStG aufzunehmen. Hiernach hat der inländische Unternehmer für seine gem. § 3a Abs. 2 UStG im EU-Ausland steuerpflichtig erbrachte Dienstleistung bei Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger diese Leistungen in der Zusammenfassenden Meldung zu erklären (Abgabefrist bis zum 25. Tag nach Ablauf jedes Kalendervierteljahres, in dem der Unternehmer Leistungen i.S.d. § 3a Abs. 2 UStG ausgeführt hat). Hierzu muss der leistende Unternehmer die USt-ID-Nr. eines jeden einzelnen Leistungsempfängers und die Summe der Bemessungsgrundlagen der an den einzelnen Leistungsempfänger erbrachten Dienstleistungen angeben (§ 18a Abs. 7 Nr. 3 UStG). Ein Hinweis auf diese Verpflichtungen wird auch in Beraterklausuren nicht ohne Eindruck bleiben.
- Liegt der Ort einer steuerpflichtigen sonstigen Leistung im übrigen Gemeinschaftsgebiet und bestimmt sich der Leistungsort nicht nach der Vorschrift des § 3a Abs. 2 UStG, kann nicht für jeden Mitgliedstaat davon ausgegangen werden, dass die dortigen Regelungen einen Wechsel der Steuerschuldnerschaft entsprechend der Regelung in § 13 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S.1 UStG vorsehen. Dies hängt damit zusammen, dass die MwStSystRL nicht für sämtliche sonstigen Leistungen von im Ausland ansässigen Unternehmern den Wechsel der Steuerschuldnerschaft zwingend vorschreibt, sondern den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht einräumt. Ist nach der dortigen Regelung der Wechsel der Steuerschuldnerschaft vorgesehen, ist zwar in der Rechnung keine Umsatzsteuer auszuweisen und die Rechnung mit dem Zusatz »Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers« zu versehen. Es hat aber keine Angabe in der Zusammenfassenden Meldung zu erfolgen.
- Liegt der Ort der sonstigen Leistung im Drittland, gelten die dortigen Regelungen zu Steuer-, Rechnungs- und Meldepflichten. Ausführungen hierzu werden in den Beraterklausuren nicht erwartet.

⁵⁶ Weist der leistende Unternehmer dennoch USt in der Rechnung gesondert aus, wird diese Steuer von ihm nach § 14c Abs. 1 UStG geschuldet (A 13b.14 Abs. 1 S. 5 UStAE).

4.3 Einheitlichkeit der Leistung

Enthält die vertraglich geschuldete Leistung sowohl Elemente einer Lieferung als auch einer sonstigen Leistung (oder Elemente unterschiedlicher sonstiger Leistungen), bedarf zunächst der Klärung, ob von einer einheitlichen Leistung oder von mehreren getrennt zu beurteilenden selbständigen Hauptleistungen auszugehen ist. Bedeutung gewinnt dies nicht nur für die Ortsbestimmung, sondern auch für die Anwendung von Befreiungsvorschriften und des Steuersatzes.

In der Regel ist jede Lieferung und jede sonstige Leistung als eigene, selbständige Leistung zu betrachten. Bei einem Umsatz, der ein Bündel von Einzelleistungen und Handlungen umfasst, ist aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers zu bestimmen, ob zwei oder mehr getrennte Umsätze vorliegen oder ein einheitlicher Umsatz. Allerdings darf einerseits ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang nicht in mehrere Leistungen aufgeteilt werden und andererseits sind mehrere formal getrennt erbrachte Leistungen als einheitlicher Umsatz anzusehen, wenn sie nicht selbständig sind (A 3.10 Abs. 2 und 3 UStAE). Nach dem Grundsatz der Einheitlichkeit der Leistung ist eine gemischte Tätigkeit, in der sich unterschiedliche Leistungselemente bündeln, als eine Leistung zu betrachten, wenn entweder

- mehrere Einzelleistungen im Verhältnis von Haupt- und Nebenleistung zueinanderstehen, bei denen die Nebenleistung dann das umsatzsteuerrechtliche Schicksal der Hauptleistung teilt, oder
- mehrere Einzelleistungen so eng miteinander verbunden sind, dass sie aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers eine einzige untrennbare Gesamtleistung bilden, deren Aufspaltung wirklichkeitsfremd wäre und
- es sich in beiden Konstellationen um Leistungen desselben Unternehmers handelt.

4.3.1 Haupt - und Nebenleistung

Eine Leistung ist eine unselbständige Nebenleistung, wenn sie für die Leistungsempfänger keinen eigenen Zweck, sondern das Mittel darstellt, um die Hauptleistung des Leistungserbringers unter optimalen Bedingungen in Anspruch zu nehmen. Zu den »Paradebeispielen« für eine unselbständige Nebenleistung zählen etwa der Transport und die Verpackung eines Liefergegenstands (EuGH v. 03.07.2001, UR 2001, 346). Daraus folgt dann für die Lieferung von Lebensmitteln, dass auch eine besonders berechnete Verpackung dem ermäßigten Steuersatz von 7 % gem. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG unterliegt; sie teilt das umsatzsteuerliche Schicksal der Hauptleistung.

Unselbständige Nebenleistung zu einer steuerfreien Vermietung von Wohnraum bildet regelmäßig auch die Überlassung von Mobiliar im Zusammenhang mit einer Raumvermietung

(BFH v. 11.11.2015, BStBl. II 2017, 1259) sowie der mitvermietete Abstellplatz für das Fahrzeug des Mieters (EuGH v. 13.07.1989, DB 1990, 514). Mag hierüber auch ein gesonderter Vertrag zwischen Vermieter und Mieter geschlossen sein, so bleibt diese ansonsten nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtige Vermietung eines Abstellplatzes für Fahrzeuge also steuerfrei (A 4.12.2 Abs. 2 S. 4 UStAE).

Beim Factoring, dessen wirtschaftlicher Gehalt im steuerpflichtigen Einzug von Forderungen besteht, stellt sich eine damit einhergehende Kreditgewährung regelmäßig ebenfalls als unselbständige Nebenleistung dar. Die Folge: Für diese Kreditgewährung gelangt die Steuerbefreiungsnorm des § 4 Nr. 8 Buchst. a) UStG nicht zur Anwendung (A 2.4 Abs. 4 S. 4 UStAE). Beim Kauf unter Eigentumsvorbehalt ist die Kreditgewährung hingegen regelmäßig als gesonderte - nach § 4 Nr. 8 Buchst. a) UStG steuerfreie - Darlehensgewährung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung vorliegt. Dazu müssen die Entgelte für die Lieferung und die Kreditgewährung gesondert vereinbart und abgerechnet werden (A 3.11 Abs. 1 - 2 UStAE). Wird den Anforderungen an eine selbständig zu beurteilende Kreditgewährung nicht entsprochen, bildet diese eine unselbständige Nebenleistung.

Bei der Verpflegung von Hotelgästen handelt es sich im Übrigen auch um eine unselbständige Nebenleistung zur Übernachtung, die als Teil der Hauptleistung gem. § 3a Abs. 3 Nr. 1a UStG am Belegenheitsort des Hotels steuerbar ist (BFH v. 15.1.2009, BStBl. II 2010, 433). Im Hinblick auf den anzuwendenden Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG gilt aber ein normiertes Aufteilungsgebot (BFH v. 24.4.2013, BStBl. II 2014, 86).

4.3.2 Untrennbare Gesamtleistung (insb. Abgrenzung Werklieferung/-leistung)

In den Fällen einer untrennbaren Gesamtleistung setzt sich die einheitliche Leistung aus unterschiedlichen Einzelleistungen zusammen. Die Einzelleistungen sind aber - anders als bei Haupt- und Nebenleistung - für den Kunden so eng miteinander verbunden, dass sie objektiv einen einzigen untrennbaren wirtschaftlichen Vorgang bilden, dessen Aufteilung wirklichkeitsfremd wäre (BFH vom 10.01.2013, BStBl. II 2013, 352). Die Leistungen sind so aufeinander abgestimmt, dass sie aus der Sicht eines durchschnittlichen Leistungsempfängers ihre Selbständigkeit verlieren und wirtschaftlich etwas selbständiges „Drittes“ bilden; wenn also aus Einzelleistung A und Einzelleistung B wirtschaftlich die Leistung C wird.⁵⁷ In diesen Fällen muss für die Prüfung der Steuerbarkeit in einem weiteren Prüfungsschritt festgestellt werden, ob es sich um eine Lieferung oder um eine sonstige Leistung handelt. Insoweit ist entscheidend, „welche

⁵⁷ Allein der Umstand, dass die einzelnen Bestandteile einer Leistung im Wirtschaftsleben auch getrennt erbracht werden können oder im konkreten Fall getrennt abgerechnet werden, rechtfertigt keine Aufspaltung, wenn es dem durchschnittlichen Leistungsempfänger gerade um die Verbindung beider Elemente geht.

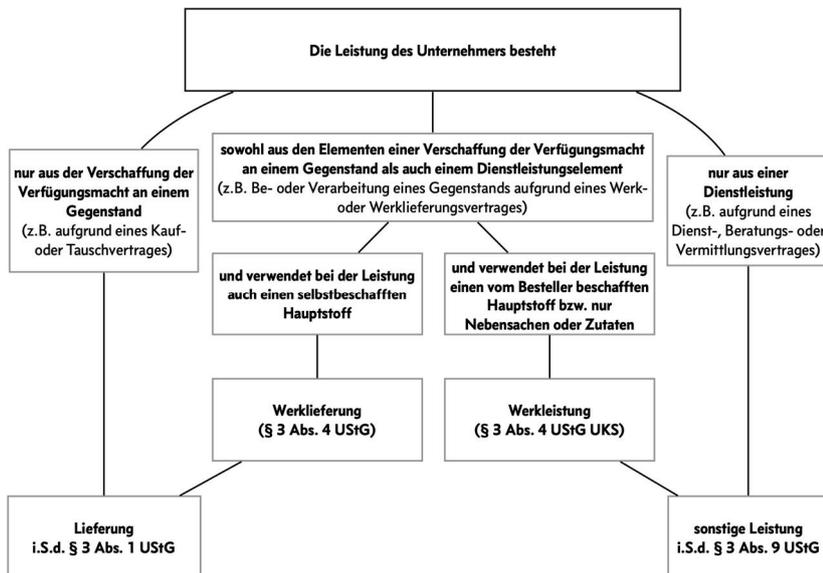
Leistungselemente aus der der Sicht des Durchschnittsverbrauchers und unter Berücksichtigung des Willens der Vertragsparteien den wirtschaftlichen Gehalt der Leistung bestimmen“ (so A 3.5 Abs. 1 S. 1 UStAE). Abhängig vom jeweiligen Leistungstatbestand ergeben sich sodann Unterschiede im Rahmen der Ortsbestimmung und für die Prüfung einer eventuellen Steuerfreiheit sowie der Bestimmung des Steuersatzes.

Beispielsweise ist die Aufspaltung einer Eintrittsberechtigung für eine Badeanstalt, die den Kunden sowohl den Zutritt zu dem gesamten Schwimmbad, als auch zu dem räumlich getrennten Saunabereich mit getrennten Zugangskontrollen ermöglicht, nicht wirklichkeitsfremd (vgl. BMF-Schreiben v. 18.12.2019, BStBl. I 2019, 1396). Dagegen wäre die Aufspaltung einer „Dinner-Show“ in ihre Leistungsbestandteile Restaurationsleistung und Theaterdarbietung wirklichkeitsfremd (BFH v. 10.01.2013, BStBl. II 2013, 352). Nach einer jüngsten Entscheidung stellt die automatisierte Versorgung von Mastschweinen eines anderen Landwirts mit Flüssigfutter durch eine computergesteuerte Flüssigfutteranlage, die nach den Vorgaben des anderen Schweinemästers die jeweiligen Futtermittelrezepturen regelt, die Fütterung über eine voreingestellte „Futterkurve“ vornimmt und die mehrmals am Tag automatisch den Füllstand der jeweiligen Schweinetröge überprüft und im Bedarfsfall automatisch Flüssigfutter nachliefert, keine ermäßigt zu besteuernende Futterlieferung, sondern eine dem Regelsteuersatz unterliegende sonstige Leistung (Futtermanagementleistung) dar (FG Münster vom 25.02.2021, EFG 2021, 886, Rev-Az beim BFH XI R 9/21). Auch ein Dienstleistungsvertrag über die strukturierte Vermittlung eines Grundstückskaufs und der dafür erforderlichen Finanzierung führt nicht zu einer einheitlichen Leistung (FG Berlin-Brandenburg v. 22.03.2021, EFG 2021, 1314, Rev-Az beim BFH V R 17/21).

Für die Abgrenzung Werklieferung/Werkleistung enthält § 3 Abs. 4 UStG eine spezielle gesetzliche Vorgabe.

Kennzeichnend für eine Werklieferung ist nach § 3 Abs. 4 UStG, dass der Werkunternehmer für das herzustellende Werk einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet und dafür zumindest ein Teil des verwendeten Hauptstoffes von ihm (und nicht vom Besteller) stammt (A 3.8 Abs. 1 S. 1 UStAE). Klassischer Fall: Bauunternehmer errichtet mit ihm gehörenden Baustoffen für seinen Auftraggeber ein Gebäude auf dessen Grund und Boden (BFH vom 22.08.2013, BStBl. II 2014, 128). Ist dies der Fall, so liegen nicht etwa zwei Leistungen, nämlich eine Lieferung des Stoffes und eine sonstige Leistung in Form der Bearbeitung vor, sondern eine einheitliche (Werk-)Lieferung des bearbeiteten Hauptstoffes. Wird der Hauptstoff ausschließlich vom Besteller gestellt oder besorgt der Werkunternehmer die Hauptstoffe lediglich in dessen Namen und auf dessen Rechnung und verwendet lediglich Stoffe, die als Zutaten oder sonstige Nebensachen anzusehen sind, liegt eine sonstige Leistung in Form einer Werkleistung vor (A 3.8 Abs. 1 S. 3 UStAE). Unter Zutaten (Nebensachen) sind solche Lieferungen zu verstehen, die bei einer Gesamtbetrachtung aus der Sicht des Durchschnittsbetrachters nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen (A. 3.8 Abs. 1 S. 4 UStAE).

Stoffe, die den Gegenstand als solchen kennzeichnen, sind Hauptstoffe. Stoffe, die »nicht das Wesen des Umsatzes bestimmen«, sind Zutaten oder Nebensachen (A 3.8 Abs. 1 S. 5 UStAE; z.B. kleinere technische Hilfsmittel wie Nägel und Schrauben, vgl. A 3.8. Abs. 1 S. 7 UStAE).



Beispiel 19: Die Autoreparatur

Der Schweizer Rentner S ist während seines Urlaubs in Deutschland mit seinem PKW verunfallt und hat deshalb seinen PKW in der KFZ-Werkstatt K in Frankfurt reparieren lassen. K tauscht dabei auch diverse schadhafte Teile aus. In seiner Rechnung weist er für das verwendete Material 4.000 € und für die Arbeitsleistung 3.000 € aus.

Abwandlung: In seiner Rechnung weist er neben der Arbeitsleistung von 3.000 € nur Kleinmaterialien in Höhe von 500 € aus.

Lösung: Die Reparatur des PKW ist eine einheitliche Leistung, die nicht in eine Lieferung und eine sonstige Leistung aufgespalten werden kann. Daher muss nach § 3 Abs. 4 UStG abgegrenzt werden, ob eine Werklieferung oder eine Werkleistung vorliegt. Zwar ist das Verhältnis zwischen eingesetztem Material und der Arbeitsleistung kein geeignetes Abgrenzungskriterium. Allerdings bereits die Abgrenzung zwischen Werklieferung und Werkleistung insb. bei Reparaturen beweglicher körperlicher Gegenstände Schwierigkeiten, ist gerade dort aber von erheblicher praktischer Bedeutung. Daher lässt es die Finanzverwaltung bei der Reparatur von beweglichen körperlichen Gegenständen aus Vereinfachungsgründen zu, dass in Zweifelsfällen von einer Werklieferung ausgegangen werden können, wenn der Entgeltanteil, der auf das verwendete Material entfällt, mehr als 50 % des für die Reparatur berechneten Gesamtentgelts beträgt (A 3.8 Abs. 6 UStAE). Da im Ausgangsfall mehr als 50% des Gesamtentgelts auf das bei der Reparatur verwendete Material entfällt, kann von einer Werklieferung ausgegangen werden. Der Ort dieser Werklieferung liegt nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 6 UStG in Frankfurt, da S sein PKW nach der

Reparatur in der KFZ-Werkstatt abgeholt hat. Die Lieferung ist allerdings nach § 4 Nr. 1 Buchst. a) UStG als Ausfuhrlieferung gem. § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 UStG steuerfrei, weil der PKW nach der Bearbeitung durch K offensichtlich vom Leistungsempfänger S in die Schweiz zurückbefördert wird und er ein ausländischer Abnehmer i.S.d. § 6 Abs. 2 Nr. 1 UStG ist. Die Einschränkung der Steuerbefreiung nach § 6 Abs. 3 UStG kommt bei Werklieferungen nicht zu Anwendung (A. 6.4 Abs. 1 S. 3 UStAE).

In der Abwandlung handelt es sich hingegen um eine Werkleistung, weil K offensichtlich nur Kleinmaterial verwendet (§ 3 Abs. 4 UKS, da nur Nebensachen oder Zutaten bei der Leistungsausführung verwendet wurden). Abweichend von § 3a Abs. 1 UStG bestimmt sich der Ort dieser sonstigen Leistungen gem. § 3a Abs. 3 Nr. 3 Buchst. c) UStG für Arbeiten an dem beweglichen körperlichen Gegenstand (PKW) an den nichtunternehmerischen Leistungsempfänger S nach dem Ort, wo der Unternehmer für diesen Umsatz tätig geworden ist; mithin in Frankfurt. Eine Steuerbefreiung scheidet aus, insb. liegt keine Lohnveredelung nach § 4 Nr. 1 Buchst. a) i.V.m. § 7 Abs. 1 Nr. 2 UStG vor, weil der PKW weder zum Zwecke der Bearbeitung oder Verarbeitung aus dem Drittlandsgebiet Schweiz eingeführt (hier zum Zwecke der Durchführung einer Urlaubsreise) noch zu diesem Zweck im Inland erworben wurde.

Beispiel 20: Die neue Heizung

Der in der Schweiz ansässige Heizungsbauer H liefert aus seinem Zentrallager in der Schweiz an den Frankfurter F eine neue Heizung für eine in Frankfurt belegenes Ferienhaus, das F ausschließlich steuerfrei vermietet. Den Einbau übernimmt im Auftrag des F der in Frankfurt ansässige Installateur I.

Abwandlung: Der Einbau erfolgt durch den Installateur I im Auftrag des H.

Lösung: H liefert i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG die Heizung an F, weil er keine Be- oder Verarbeitung des Gegenstands vornimmt. Ort der Lieferung ist dort, wo die Beförderung des Gegenstands (Heizung) an den Abnehmer (F) beginnt, also im Zentrallager in der Schweiz (Drittlandsgebiet). Die Lieferung ist damit in Deutschland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar (es sei denn, H schuldet die EUSt mit der Folge der Ortsverlagerung ins Inland gem. § 3 Abs. 8 UStG).

Der Einbau der Heizung durch I erfolgt im Ausgangsfall im Rahmen einer Werkleistung, da I offensichtlich nur Nebensache oder Zutaten bei dem Einbau der Heizung verwendet (Umkehrschluss aus § 3 Abs. 4 UStG). Der Hauptstoff (Heizung) wird durch F gestellt und ist insoweit als sog. Materialbeistellung nicht Teil des Leistungsaustausches zwischen I und F (A. 3.8 Abs. 2 UStAE). Da die Heizung fest in das Ferienhaus eingebaut wird, handelt es sich um eine sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück, die dort ausgeführt ist, wo sich das Grundstück befindet (§ 3 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. c) UStG). Die Leistung ist damit in Deutschland steuerbar. F hat keinen Vorsteuerabzug, weil er die Werkleistung für seine steuerfreie Vermietungstätigkeit nach §

4 Nr. 12 Buchst. a) UStG verwendet (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG; ohne Rückausnahme nach § 15 Abs. 3 UStG).

In der Abwandlung führt H eine einheitliche Leistung aus, die einerseits in der Verschaffung der Verfügungsmacht über die Heizung (Lieferung i.S.d. § 3 Abs. 1 UStG) und andererseits aus dem Einbau der Heizung in das Ferienhaus (sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG) besteht. Da der Hauptstoff (Heizung) von dem leistenden Unternehmer H kommt, liegt eine Werklieferung nach § 3 Abs. 4 UStG vor. Dass sich H für den Einbau des I als Subunternehmer bedient, ist für die Annahme einer einheitlichen Leistung von H an F unschädlich, da H gegenüber seinem Vertragspartner F die eingebaute und funktionsfähige Heizung schuldet. Der Ort der Werklieferung durch H bestimmt sich nach § 3 Abs. 5a i.V.m. Abs. 7 S. 1 UStG mit dem Ort, wo sich der Gegenstand im Moment der Verschaffung der Verfügungsmacht befindet; mithin eine ruhende Lieferung in Frankfurt. Eine Beförderungslieferung liegt deswegen nicht vor, weil der vertraglich vereinbarte Gegenstand die „eingebaute“ Heizung ist, und diese Leistung erst dort ausgeführt werden kann, wo der Einbau erfolgt (A. 3.12. Abs. 4 UStAE). Die Werklieferung ist somit in Deutschland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Da die Werklieferung allerdings durch einen ausländischen Unternehmer i.S.d. § 13b Abs. 7 UStG ausgeführt wird, geht die Steuerschuldnerschaft für die von H gegenüber F ausgeführte Werklieferung auf den Leistungsempfänger F gem. § 13b Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 S. 1 UStG über. I führt in der Abwandlung nunmehr seine weiterhin im Inland steuerbare Werkleistung gegenüber H aus. Allerdings handelt es sich bei dem Einbau der Heizung um eine Bauleistung nach § 13b Abs. 2 Nr. 4 UStG (A. 13b.2 Abs. 5 Nr. 1 UStAE). Insoweit kann die Steuerschuldnerschaft auf H - unabhängig davon, dass H ein ausländischer Unternehmer ist - übergehen, wenn dieser selbst ein bauleistender Unternehmer ist.

4.3.3 Aufteilung durch gesetzliche Vorgaben

In Ausnahmefällen ordnet das Gesetz allerdings eine Aufspaltung eines eigentlich einheitlichen Vorgangs an. Eine solche gesetzlich gebotene Aufspaltung kann Auswirkungen auf die Steuerbarkeit, die Steuerpflicht und den Steuersatz haben. Dazu drei Beispiele:

- Bei einer Personenbeförderung über die Inlandsgrenze und bei Güterbeförderungen zwischen Inland und Drittland an Privatpersonen ist - trotz einheitlicher Beförderungsleistung - nach § 3b Abs. 1 S. 1-3 UStG nur der auf das Inland entfallende inländische Teil der Beförderung steuerbar.
- Die Veräußerung eines bebauten Grundstücks mit Betriebsvorrichtungen, die wesentliche Bestandteile des Grundstücks sind, führt - trotz einheitlichem Veräußerungsvorgang - zu steuerpflichtigen Lieferungen der Betriebsvorrichtungen und zu einer gem. § 4 Nr. 9a UStG steuerbefreiten Lieferung des bebauten Grundstücks (dazu später mehr).

- Auch die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken mit Betriebsvorrichtungen sind grundsätzlich in mehrere selbständige Leistungen aufzuspalten, nämlich die nach § 4 Nr. 12a UStG steuerfreie Grundstücksvermietung und die nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG steuerpflichtige Vermietung der Betriebsvorrichtungen.
- Aufgrund der Beschränkung der Anwendung des ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 S. 2 UStG ausschließlich auf die kurzfristige Vermietung von Wohn- und Schlafräumen sind die üblichen Zusatzleistungen zur Beherbergung wie z.B. die Verpflegung in Form der Frühstücksgewährung, die an sich eine klassische unselbständige Nebenleistungen darstellt, von der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes ausgenommen und folglich mit dem Regelsteuersatz zu besteuern (auch dazu später mehr). Auch in diesem Fall wird der Grundsatz, dass eine (unselbständige) Nebenleistung das Schicksal der Hauptleistung teilt von einem gesetzlichen Aufteilungsgebot verdrängt (A 12.16 Abs. 8 S. 3 UStAE). Zur Aufteilung eines Pauschalpreises: A 12.16 Abs. 12 UStAE.