

29.05.87

Fz - In - K

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 (UStÄR 1988)

A. Zielsetzung

Die Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 vom 20. November 1984 sollen an die Rechtsentwicklung angepaßt werden.

B. Lösung

Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 unter Berücksichtigung der seither vom Bundesminister der Finanzen herausgegebenen Rundschreiben zu den Vorschriften des Umsatzsteuergesetzes und der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung sowie der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu diesen Vorschriften.

Hervorzuheben sind die folgenden Änderungen:

- a) Zur "Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen" sind Anweisungen in einen neuen Abschnitt 29 a aufgenommen worden (lfd. Nr. 21 des Entwurfs);
- b) Umfassende Regelung zum "Ort der sonstigen Leistung bei Messen und Ausstellungen" in einem neuen Abschnitt 34 a (lfd. Nr. 25 des Entwurfs);
- c) Ergänzende Anweisungen zur Steuerbefreiung der Leistungen der Wohnungseigentümergeinschaften (Abschnitt 87, lfd. Nr. 40 des Entwurfs);

- d) Zusammenfassende Anweisungen zur Steuerbefreiung der Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an Schulen und Hochschulen in einem neuen Abschnitt 112 a (lfd. Nr. 50 des Entwurfs);
- e) Durch eine Gesetzesänderung notwendig gewordene Anweisungen zum "Ausschluß der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel" (Abschnitt 130, lfd. Nr. 55 des Entwurfs);
- f) Zusammenfassende Anweisungen zur Behandlung der "Zwischenmietverhältnisse bei Bauherrenmodellen und vergleichbaren Modellen" in einem neuen Abschnitt 148 a (lfd. Nr. 65 des Entwurfs);
- g) Ergänzende Anweisungen zur Frage der Anwendung des ermäßigten Steuersatzes bei der Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung urheberrechtlicher Schutzrechte (Abschnitt 168, lfd. Nr. 75 des Entwurfs) und durch gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Einrichtungen (Abschnitt 170, lfd. Nr. 76 des Entwurfs);
- h) Ergänzende Anweisungen zur Frage des unberechtigten Steuerabweises (Abschnitt 190, lfd. Nr. 84 des Entwurfs);
- i) Ergänzende Anweisungen zum Vorsteuerabzug hinsichtlich der Abgrenzung von Bezügen für das Unternehmen (Abschnitt 192, lfd. Nr. 85 des Entwurfs), zur Inanspruchnahme des pauschalen Vorsteuerabzugs bei Reisekosten (Abschnitt 196, lfd. Nr. 86 des Entwurfs) und zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer als Vorsteuer bei der Annahmeverweigerung eingeführter Gegenstände (Abschnitt 199, lfd. Nr. 87 des Entwurfs);
- j) Umfassende Anweisungen zu den Durchschnittssätzen und Kürzungsansprüchen für land- und forstwirtschaftliche Betriebe in den neuen Abschnitten 271 a bis 271 d (lfd. Nr. 112 des Entwurfs).

1. Alternativen

Keine.

2. Kosten

Finanzielle Auswirkungen auf die Haushalte von Bund, Ländern und Gemeinden sowie Auswirkungen auf die Einzelpreise und das Preisniveau ergeben sich nicht.

29.05.87

Fz - In - K

Allgemeine Verwaltungsvorschrift

der Bundesregierung

Allgemeine Verwaltungsvorschrift über die Änderung der
Umsatzsteuer-Richtlinien 1985
(UStAR 1988)

Bundesrepublik Deutschland
Der Bundeskanzler

Bonn, den 29. Mai 1987

121 (43) - 522 10 - Um 69/87

An den
Herrn Präsidenten des Bundesrates

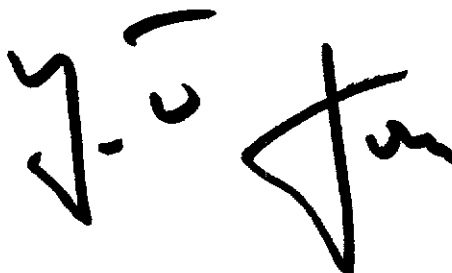
Hiermit übersende ich die von der Bundesregierung beschlossene

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
über die Änderung der Umsatzsteuer-
Richtlinien 1985 (UStAR 1988)

mit Vorblatt.

Ich bitte, die Zustimmung des Bundesrates aufgrund des Artikels 108
Absatz 7 des Grundgesetzes herbeizuführen.

Federführend ist der Bundesminister der Finanzen.

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'J. U. J. m' or similar, written in a cursive style.

Allgemeine Verwaltungsvorschrift
über die Änderung der Umsatzsteuer-Richtlinien 1985

(UStÄR 1988)

Vom

Nach Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes wird mit Zustimmung des Bundesrates folgende allgemeine Verwaltungsvorschrift erlassen:

Artikel 1

Umsatzsteuer-Änderungsrichtlinien 1988

(UStÄR 1988)

Die Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 vom 20. November 1984 (Bundesanzeiger Nr. 230 a - Beilage 63/84 -; Bundessteuerblatt I Sondernummer 2/1984) werden wie folgt geändert:

1. Abschnitt 1 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 werden folgende Sätze angefügt:

"Die geschäftsmäßige Ausgabe nicht börsengängiger sogenannter Optionen (Privatoptionen) auf Warenterminkontrakte gegen Zahlung einer Prämie ist eine steuerbare Leistung (BFH-Urteil vom 28.11.1985, BStBl 1986 II S. 160). Zum Anbieten von Leistungen (Leistungsbereitschaft) als eine steuerbare Leistung, wenn dafür ein Entgelt gezahlt wird, vgl. BFH-Urteil vom 27.8.1970 (BStBl 1971 II S. 6)."

b) Absatz 5 Nr. 3 wird wie folgt gefaßt:

"3. an das Deutsche Rote Kreuz, das Technische Hilfswerk, den Malteser Hilfsdienst, die Johanniter Unfallhilfe oder den Arbeiter Samariter Bund."

c) Die Absätze 8 bis 10 werden wie folgt gefaßt:

"(8) Werden aufgrund des Baugesetzbuchs (BauGB) Betriebsverlagerungen vorgenommen, so handelt es sich dabei um umsatzsteuerbare Leistungen des betreffenden Unternehmers an die Gemeinde oder den Sanierungsträger; das Entgelt für diese Leistungen besteht in den Entschädigungsleistungen. Reichen die normalen Entschädigungsleistungen nach dem BauGB nicht aus und werden zur anderweitigen Unterbringung eines von der städtebaulichen Sanierungsmaßnahme betroffenen gewerblichen Betriebs oder land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs zusätzliche Sanierungsförderungsmittel in Form von Zuschüssen eingesetzt, sind sie als Teil des Entgelts für die oben bezeichnete Leistung des Unternehmers anzusehen.

(9) Nach § 181 BauGB soll die Gemeinde bei der Durchführung des BauGB zur Vermeidung oder zum Ausgleich wirtschaftlicher Nachteile, die für den Betroffenen in seinen persönlichen Lebensumständen eine besondere Härte bedeuten, auf Antrag einen Geldausgleich im Billigkeitswege gewähren. Ein solcher Härteausgleich ist, wenn er einem Unternehmer gezahlt wird, nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung des Unternehmers gegenüber der Gemeinde anzusehen; es handelt sich vielmehr um eine nicht steuerbare Zuwendung. Das gleiche gilt, wenn dem Eigentümer eines Gebäudes ein Zuschuß gewährt wird

1. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen nach § 177 BauGB,

2. für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Sinne des § 177 BauGB, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat,
3. für andere der Erhaltung, Erneuerung und funktionsgerechten Verwendung dienende Maßnahmen an einem Gebäude, das wegen seiner geschichtlichen, künstlerischen oder städtebaulichen Bedeutung erhalten bleiben soll, zu deren Durchführung sich der Eigentümer gegenüber der Gemeinde vertraglich verpflichtet hat.

Voraussetzung ist, daß in den Fällen der Nummern 2 und 3 der Zuschuß aus Sanierungsförderungsmitteln zur Deckung der Kosten der Modernisierung und Instandsetzung nur insoweit gewährt wird, als diese Kosten nicht vom Eigentümer zu tragen sind.

(10) Überläßt eine Gemeinde nach § 147 Abs. 2 Satz 1 BauGB einem Grundstückseigentümer (Unternehmer) die Durchführung einer Ordnungsmaßnahme und zahlt sie ihm aufgrund eines Vertrags entsprechend § 155 Abs. 6 BauGB für die Freimachung des Grundstücks mit aufstehendem Gebäude die Abbruchkosten sowie eine Gebäude-Restwertentschädigung, so stellen diese Beträge das Entgelt für eine steuerbare und steuerpflichtige Leistung des Grundstückseigentümers an die Gemeinde dar. Führt die Gemeinde die Abbrucharbeiten selbst durch und zahlt dem Grundstückseigentümer eine Gebäude-Restwertentschädigung, so ist die Restwertentschädigung ebenfalls Entgelt für eine steuerbare Leistung (Duldung des Gebäudeabbruchs im Rahmen der Ordnungsmaßnahmen) des Grundstückseigentümers an die Gemeinde. Gemeinden ermöglichen den Bauherren, die große Bauvorhaben durchführen wollen, eine frühzeitige bauliche Nutzung ihrer Grundstücke, indem sie sich mit bestimmten Erschließungsmaßnahmen durch die Bau-

herren selbst einverstanden erklären. Soweit die Bauherren von ihnen erstellte Anlagen im Sinne des § 127 BauGB auf die Gemeinden übertragen, ist diese Übertragung nicht steuerbar, weil die Gemeinden dafür keine Gegenleistung erbringen."

d) Nach Absatz 10 werden folgende Absätze 11 und 12 angefügt:

"(11) Der Übergang eines Grundstücks im Flurbereinigungsverfahren nach dem Flurbereinigungsgesetz (FlurbG) und im Umlegungsverfahren nach dem Baugesetzbuch unterliegt grundsätzlich nicht der Umsatzsteuer. In den Fällen der Unternehmensflurbereinigung (§§ 87 bis 89 FlurbG) ist die Bereitstellung von Flächen insoweit umsatzsteuerbar, als dafür eine Geldentschädigung gezahlt wird. Ggf. kommt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG in Betracht.

(12) Zum Bauen auf fremdem Boden vgl. BMF-Schreiben vom 23.7.1986, BStBl I S. 432."

2. Abschnitt 2 Abs. 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Wird im Rahmen der Zwangsvollstreckung eine Sache durch den Gerichtsvollzieher oder ein anderes staatliches Vollstreckungsorgan öffentlich versteigert oder freihändig verkauft, so liegt darin keine Lieferung des Vollstreckungsschuldners an das jeweilige Bundesland, dem die Vollstreckungsorgane angehören, und keine Lieferung durch dieses an den Erwerber, sondern es handelt sich um eine Lieferung des Vollstreckungsschuldners unmittelbar an den Erwerber (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1985, BStBl 1986 II S. 500)."

3. Abschnitt 3 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung (§§ 340, 341 BGB) geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter. Hat der Leistungsempfänger die Vertragsstrafe an den leistenden Unternehmer zu zahlen, ist sie deshalb nicht Teil des Entgelts für die Leistung. Zahlt der leistende Unternehmer die Vertragsstrafe an den Leistungsempfänger, so liegt darin keine Entgeltsminderung. Die Entschädigung, die ein Verkäufer nach den Geschäftsbedingungen vertragsgemäß vom Käufer verlangen kann, wenn dieser innerhalb bestimmter Fristen seinen Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag nicht nachkommt (Schadensersatz wegen Nichterfüllung), ist nicht Entgelt, sondern Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 27.4.1961, BStBl III S. 300). Eine Willenserklärung, durch die der Unternehmer seinem zur Übertragung eines Vertragsgegenstandes unfähig gewordenen Schuldner eine Ersatzleistung in Geld gestattet, kann nicht als sonstige Leistung (Rechtsverzicht) beurteilt werden. Die Ersatzleistung ist echter Schadensersatz (vgl. BFH-Urteil vom 12.11.1970, BStBl 1971 II S. 38). Auch die Vergütung, die der Unternehmer nach Kündigung oder vertraglicher Auflösung eines Werklieferungsvertrags vereinnahmt, ohne an den Besteller die bereitgestellten Werkstoffe oder das teilweise vollendete Werk geliefert zu haben, ist kein Entgelt im Sinne des Umsatzsteuerrechts (vgl. BFH-Urteil vom 27.8.1970, BStBl 1971 II S. 6). Zum Leistungsgegenstand bei noch nicht abgeschlossenen Werklieferungen vgl. Abschnitt 28."

b) Nach Absatz 2 wird folgender Absatz 3 eingefügt:

"(3) Erhält ein Unternehmer die Kosten eines gerichtlichen Mahnverfahrens erstattet, so handelt es sich dabei nicht um einen Teil des Entgelts für eine steuerbare Leistung, son-

dern um Schadensersatz. Die Mahngebühren oder Mahnkosten, die ein Unternehmer von säumigen Zahlern erhebt und aufgrund seiner Geschäftsbedingungen oder anderer Unterlagen - z.B. Mahnschreiben - als solche nachweist, sind ebenfalls nicht das Entgelt für eine besondere Leistung. Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen und Prozeßzinsen (vgl. z.B. §§ 288, 291 BGB, § 353 HGB) sind als Schadensersatz zu behandeln. Das gleiche gilt für Nutzungszinsen, die z.B. nach § 452 BGB nach Übergang des Nutzungsrechts am gekauften Gegenstand oder nach § 641 Abs. 2 BGB von der Abnahme des Werkes an erhoben werden. Als Schadensersatz sind auch die nach den Artikeln 48 und 49 des Wechselgesetzes sowie den Artikeln 45 und 46 des Scheckgesetzes im Falle des Rückgriffs zu zahlenden Zinsen, Kosten des Protestes und Vergütungen zu behandeln."

c) Die bisherigen Absätze 3 bis 6 werden Absätze 4 bis 7.

d) Im neuen Absatz 5 wird in Satz 4 das Zitat "§ 96 BBauG" durch das Zitat "§ 96 BauGB" ersetzt.

e) Folgender Absatz 8 wird angefügt:

"(8) Die Entschädigung von Zeugen nach dem Gesetz über die Entschädigung von Zeugen und Sachverständigen (ZSEG) stellt echten Schadensersatz dar. Das gilt auch für die Kostenerstattungen bei Auskunftserteilungen aufgrund behördlicher oder gerichtlicher Anordnung z.B. durch Kreditinstitute, die in entsprechender Anwendung des ZSEG gewährt werden."

4. Abschnitt 4 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 3 werden folgende Absätze 4 und 5 eingefügt:

"(4) Umlagen, die ein Wasserversorgungszweckverband satzungsgemäß zur Finanzierung der gemeinsamen Anlagen, der betriebsnotwendigen Vorratshaltung und der Darlehenstilgung

entsprechend der Wasserabnahme durch die Mitgliedsgemeinden erhebt, sind Leistungsentgelte (BFH-Urteil vom 4.7.1985, BStBl II S. 559).

(5) Eine aus Mietern und Grundstückseigentümern eines Einkaufszentrums bestehende Werbegemeinschaft erbringt gegenüber ihren Gesellschaftern steuerbare Leistungen, wenn sie Werbemaßnahmen für das Einkaufszentrum vermittelt oder ausführt und zur Deckung der dabei entstehenden Kosten entsprechend den Laden- bzw. Verkaufsflächen gestaffelte Umlagen von ihren Gesellschaftern erhebt (BFH-Urteil vom 4.7.1985, BStBl 1986 II S. 153). Aus dem BFH-Urteil kann allerdings nicht hergeleitet werden, daß allein die unterschiedliche Höhe der von Mitgliedern erhobenen Umlagen zur Annahme eines Leistungsaustausches zwischen der Gemeinschaft und ihren Mitgliedern führt."

b) Die bisherigen Absätze 4 und 5 werden Absätze 6 und 7.

5. In Abschnitt 6 Abs. 10 wird dem letzten Satz das Zitat "(vgl. Abschnitt 213)" angefügt.

6. Dem Abschnitt 7 Abs. 1 werden folgende Sätze angefügt:

"Der Eigenverbrauch umfaßt den Verbrauch von Werten des Unternehmens durch den Unternehmer selbst und durch Dritte, denen sie der Unternehmer aus unternehmensfremden Zwecken zuwendet (vgl. BFH-Urteil vom 5.4.1984, BStBl II S. 499). Sachzuwendungen an Arbeitnehmer erfolgen im allgemeinen nicht zu unternehmensfremden Zwecken (vgl. BFH-Urteil vom 4.7.1985, BStBl II S. 538)."

7. Abschnitt 9 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird das Zitat " (§ 3 Abs. 9 UStG)" gestrichen.

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

"Der Eigenverbrauch erstreckt sich auf alles, was seiner Art nach Gegenstand einer sonstigen Leistung im Sinne des § 3 Abs. 9 UStG sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 5.4.1984, BStBl II S. 499)."

b) In Absatz 2 Satz 3 wird das Zitat wie folgt gefaßt:

"(vgl. BFH-Urteile vom 28.1.1971, BStBl II S. 218, und vom 2.10.1986, BStBl 1987 II S. 42)"

8. Dem Abschnitt 11 Abs. 1 werden folgende Sätze angefügt:

"Die unentgeltliche Abgabe von Speisen und Getränken durch eine Gesellschaft im Hotel- und Gaststättenbereich an ihre Gesellschafter ist als Eigenverbrauch im Sinne des § 1 Abs. Nr. 2 Buchstabe a UStG zu behandeln. Dieser Eigenverbrauch unterliegt dem ermäßigten Steuersatz auch dann, wenn es sich um Entnahmen zum Verzehr an Ort und Stelle handelt (vgl. Abschnitt 161 Abs. 1)."

9. Abschnitt 12 Abs. 8 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"Werden Sachgeschenke - Jubiläumsgeschenke und ähnliche Gelegenheitsgeschenke - sowie Zuwendungen aus Anlaß von Betriebsveranstaltungen als Arbeitslohn der Lohnsteuer unter-

worfen (§ 4 LStDV, Abschnitt 53 Abs. 2, Abschnitt 20 LStR), unterliegen die Sachleistungen der Umsatzsteuer; lohnsteuerliche Freibeträge sind nicht zu berücksichtigen."

10. Dem Abschnitt 16 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

"Zur steuerlichen Behandlung einer aus Mietern und Grundstückseigentümern bestehenden Werbegemeinschaft vgl. Abschnitt 4 Abs. 5."

11. In Abschnitt 17 Abs. 1 Satz 8 werden die Worte "Abschnitt 136 Abs. 2 bis 4 EStR" durch die Worte "Abschnitt 134 Abs. 2 bis 4 EStR" ersetzt.

12. Dem Abschnitt 18 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

"Zur Frage der Nachhaltigkeit bei Unterlassen des Wettbewerbs vgl. BFH-Urteil vom 30.7.1986 (BStBl II S. 874)."

13. Dem Abschnitt 19 wird folgender Absatz 3 angefügt:

"(3) Die Eröffnung des Konkursverfahrens hat auf die Unternehmereigenschaft des Gemeinschuldners keinen Einfluß (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1986, BStBl II S. 579). Seinem unternehmerischen Bereich sind auch die Umsätze zuzurechnen, die nach Eröffnung des Konkursverfahrens durch den Konkursverwalter bewirkt werden."

14. Dem Abschnitt 21 wird folgender Absatz 7 angefügt:

"(7) Die Wirkungen der Organschaft sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG auf Innenleistungen zwischen den im Erhebungsgebiet gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Sie bestehen

nicht im Verhältnis zu den nicht im Erhebungsgebiet gelegenen Unternehmensteilen sowie zwischen diesen Unternehmensteilen. Die im Erhebungsgebiet gelegenen Unternehmensteile sind nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln."

15. Abschnitt 22 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 werden die Sätze 8 bis 10 wie folgt gefaßt:

"Außer Vereinen, Stiftungen, Genossenschaften können auch z.B. Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften einen nichtunternehmerischen Bereich besitzen (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1984, BStBl 1985 II S. 176). Sogenannte Hilfsgeschäfte, die der Betrieb des nichtunternehmerischen Bereichs bei Vereinen und Erwerbsgesellschaften mit sich bringt, sind auch dann als nicht steuerbar zu behandeln, wenn sie wiederholt oder mit einer gewissen Regelmäßigkeit ausgeführt werden. Als Hilfsgeschäfte in diesem Sinne sind z.B. anzusehen:

1. Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, z.B. der Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen sowie von Altpapier,
2. Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung,
3. Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung."

b) Absatz 4 Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

"Ebenfalls nicht abziehbar sind die mit den Hilfsgeschäften (vgl. Absatz 1) in Zusammenhang stehenden Vorsteuern."

c) Absatz 10 wird wie folgt geändert:

aa) Beispiel 2 Satz 7 wird wie folgt gefaßt:

"Die Leistung des Vereins ist aber nicht steuerbar, weil die Geschäftsräume nicht im Rahmen eines Unternehmens genutzt worden sind."

bb) Beispiel 4 wird wie folgt gefaßt:

"Beispiel 4:

Ein Verein, der ausschließlich satzungsmäßige Gemeinschaftsaufgaben wahrnimmt, erzielt außer echten Mitgliederbeiträgen Einnahmen aus wiederholten Altmaterialverkäufen und aus der Erstattung von Fernsprechkosten für private Ferngespräche seiner Angestellten.

Die Altmaterialverkäufe und die Überlassung des Telefons an die Angestellten unterliegen als Hilfgeschäfte zur nichtunternehmerischen Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer. Der Verein ist nicht Unternehmer. Ein Vorsteuerabzug entfällt."

16. Abschnitt 23 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 15 wird gestrichen.

b) Die bisherigen Absätze 16 bis 20 werden Absätze 15 bis 19.

c) Dem neuen Absatz 16 Satz 2 wird folgendes Beispiel 7 angefügt:

"7. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts stellt Bodienstete aus einem ihrer Betriebe gewerblicher Art an den eigenen Hoheitsbereich ab.

Die Überlassung des Personals ist dann nicht als Eigenverbrauch im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe b UStG anzusehen, wenn beim Personaleinsatz eine eindeutige und leicht nachvollziehbare Trennung zwischen dem unternehmerischen Bereich (Betrieb gewerblicher Art) und dem Hoheitsbereich vorgenommen wird."

17. Abschnitt 24 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

"Beim Kommissionsgeschäft (§ 3 Abs. 3 UStG) liegt eine Lieferung des Kommittenten an den Kommissionär erst im Zeitpunkt der Lieferung des Kommissionsgutes an den Abnehmer vor (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1986, BStBl 1987 II S. 278)."

b) Folgender Absatz 4 wird angefügt:

"(4) Die in § 3 Abs. 3 UStG enthaltene Regelung für Warenkommissionäre des Handelsrechts gilt nicht analog bei der Einschaltung einer Mittelsperson zur Weitergabe von sonstigen Leistungen (sog. Leistungskommission). Auf das BFH-Urteil vom 15.12.1983 (BStBl 1984 II S. 388) wird hingewiesen."

18. Abschnitt 26 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

"Die umsatzsteuerliche Beurteilung der Leistung des Kraftfahrzeughändlers als Vermittlungsleistung wird durch eine der Verkehrssicherheit dienende Überprüfung

des gebrauchten Kraftfahrzeugs sowie durch die Umrüstung auf die Schadstoffminderungsstufen "schadstoffarm" oder "bedingt schadstoffarm" nicht beeinträchtigt."

bb) Folgender Satz wird angefügt:

"Die volle oder teilweise Bürgschaftsübernahme durch den Kraftfahrzeughändler (Vermittler) gegenüber der Bank, die dem Fahrzeugkäufer einen Kredit für den Kraftfahrzeugkauf gewährt, ist als selbständige Leistung anzusehen, die das Agenturgeschäft nicht berührt."

b) In Absatz 6 wird nach Satz 5 folgender Satz eingefügt:

"Deshalb können bei entsprechender Ausgestaltung des Geschäftsablaufs auch beim Verkauf von Gebrauchtwagen in sogenannten Secondhandshops Vermittlungsleistungen angenommen werden."

19. In Abschnitt 28 Abs. 1 Satz 2 wird in der Klammer das Wort "BFH-Urteil" durch das Wort "BFH-Beschluß" ersetzt.

20. Abschnitt 29 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 wird folgender Satz angefügt:

"Zur Frage, ob die im Rahmen von Bauherrenmodellen übliche Baubetreuung, wenn sie von einem Unternehmer erbracht wird, als einheitliche Leistung anzusehen ist, oder ob eine Mehrheit selbständiger Leistungen vorliegt, vgl. BMF-Schreiben vom 27.6.1986 (BStBl I S. 352)."

b) Absatz 4 wird gestrichen.

21. Nach Abschnitt 29 wird folgender Abschnitt 29 a eingefügt:

"29 a. Kreditgewährung im Zusammenhang mit anderen Umsätzen

I n h a l t d e s L e i s t u n g s a u s t a u s c h s

(1) Im Falle eines Abzahlungsgeschäftes im Sinne des § 1 a des Abzahlungsgesetzes erbringt der Verkäufer zwei Leistungen, und zwar einerseits die Warenlieferung und andererseits die Bewilligung der Teilzahlung gegen jeweils gesondert vereinbartes und berechnetes Entgelt (vgl. BFH-Beschluß vom 18.12.1980, BStBl 1981 II S. 197). Die Teilzahlungszuschläge sind daher das Entgelt für eine gesondert zu beurteilende Kreditleistung.

(2) Die Grundsätze des Absatzes 1 sind auch in anderen Fällen anzuwenden, in denen der Unternehmer im Zusammenhang mit einer Lieferung oder sonstigen Leistung einen Kredit gewährt. Die Kreditgewährung ist jedoch nur dann als gesonderte Leistung anzusehen, wenn eine eindeutige Trennung zwischen dem Kreditgeschäft und der Lieferung bzw. sonstigen Leistung vorliegt. Dazu ist erforderlich:

1. Die Lieferung oder sonstige Leistung und die Kreditgewährung mit den dafür aufzuwendenden Entgelten müssen bei Abschluß des Umsatzgeschäfts gesondert vereinbart worden sein. Das für ein Umsatzgeschäft vereinbarte Entgelt kann nicht nachträglich in ein Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung und ein Entgelt für die Kreditgewährung aufgeteilt werden.
2. In der Vereinbarung über die Kreditgewährung muß auch der Jahreszins angegeben werden.
3. Die Entgelte für die beiden Leistungen müssen getrennt abgerechnet werden.

Für die Anerkennung einer gesonderten Kreditgewährung ist es unmaßgeblich, in welcher Form das Entgelt entrichtet wird, z.B. durch Bargeld, Scheck oder Wechsel.

(3) Als Entgelt für gesonderte Kreditleistungen können in entsprechender Anwendung des Absatzes 2 z.B. angesehen werden:

Stundungszinsen: Sie werden berechnet, wenn dem Leistungsempfänger, der bei Fälligkeit der Kaufpreisforderung nicht zahlen kann, gestattet wird, die Zahlung zu einem späteren Termin zu leisten;

Zielzinsen: Sie werden erhoben, wenn dem Leistungsempfänger zur Wahl gestellt wird, entweder bei kurzfristiger Zahlung den Barpreis oder bei Inanspruchnahme des Zahlungsziels einen höheren Zielpreis für die Leistung zu entrichten. Für die Annahme einer Kreditleistung reicht jedoch die bloße Gegenüberstellung von Barpreis und Zielpreis nicht aus; es müssen vielmehr die in Absatz 2 Nr. 1 bis 3 geforderten Angaben gemacht werden.

(4) Kontokorrentzinsen sind stets Entgelt für eine Kreditgewährung, wenn zwischen den beteiligten Unternehmern ein echtes Kontokorrentverhältnis im Sinne des § 355 HGB vereinbart worden ist, bei dem die gegenseitigen Forderungen aufgerechnet werden und bei dem der jeweilige Saldo an die Stelle der einzelnen Forderungen tritt. Besteht kein echtes Kontokorrentverhältnis im Sinne des § 355 HGB, so können die neben dem Entgelt für die Lieferung erhobenen Zinsen nur dann als Entgelt für eine Kreditleistung behandelt werden, wenn entsprechende Vereinbarungen (vgl. Absatz 2) vorliegen.

(5) Bietet ein Unternehmer in seinen Zahlungsbedingungen die Gewährung von Skonto auf den ausgezeichneten Preis bei vorzeitiger Zahlung an und macht der Leistungsempfänger davon Gebrauch, führt der Skonto zu einer Entgeltsminderung. Nimmt

der Leistungsempfänger jedoch keinen Skonto in Anspruch und entrichtet den Kaufpreis erst mit Ablauf der Zahlungsfrist, so bewirkt der Unternehmer insoweit keine Kreditleistung.

Beispiel:

Ein Unternehmer liefert eine Ware für 1.000 DM (einschließlich Umsatzsteuer), zahlbar nach 6 Wochen. Bei Zahlung innerhalb von 10 Tagen wird ein Skonto von 3 v.H. des Kaufpreises gewährt. Der Leistungsempfänger zahlt nach 6 Wochen den vollen Kaufpreis von 1.000 DM. Es ist nicht zulässig, daß der Unternehmer seine Leistung aufteilt in eine steuerpflichtige Warenlieferung in Höhe von 970 DM (einschließlich Umsatzsteuer) und eine steuerfreie Kreditleistung in Höhe von 30 DM.

S t e u e r f r e i h e i t d e r K r e d i t g e - w ä h r u n g

(6) Ist die Kreditgewährung als selbständige Leistung anzusehen, fällt sie unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG. Unberührt bleibt die Möglichkeit, unter den Voraussetzungen des § 9 UStG auf die Steuerbefreiung zu verzichten.

E n t g e l t s m i n d e r u n g e n

(7) Entgeltsminderungen, die sowohl auf steuerpflichtige Umsätze als auch auf die im Zusammenhang damit erbrachten steuerfreien Kreditgewährungen entfallen, sind anteilig dem jeweiligen Umsatz zuzuordnen. Deshalb hat z.B. bei Uneinbringlichkeit von Teilzahlungen der Unternehmer die Steuer für die Warenlieferung entsprechend ihrem Anteil zu berichtigen (§ 17 Abs. 2 Nr. 1 in Verbindung mit § 17 Abs. 1 UStG). Bei der Zuordnung der Entgeltsminderung zu den steuerpflichtigen und steuerfreien Umsätzen kann nach Abschnitt 259 Abs. 19 und 20 verfahren werden. Fällt eine Forderung, die in ein Kontokorrent im Sinne

des § 355 HGB eingestellt wurde, ganz oder zum Teil aus, so mindert sich dadurch nicht das Entgelt für die der Forderung zugrundeliegende Warenlieferung.

Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug des leistenden Unternehmers

(8) Die den steuerfreien Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge sind unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 und 3 UStG vom Abzug ausgeschlossen. Das gilt auch für solche Vorsteuerbeträge, die lediglich in mittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesen Umsätzen stehen - z.B. Vorsteuerbeträge, die im Bereich der Gemeinkosten anfallen -. Vorsteuerbeträge, die den Kreditgewährungen nur teilweise zuzurechnen sind, hat der Unternehmer nach den Grundsätzen des § 15 Abs. 4 und 5 UStG in einen abziehbaren und einen nichtabziehbaren Teil aufzuteilen (vgl. im übrigen Abschnitte 207 ff.). Die Vorschrift des § 43 UStDV kann auf die den Kreditgewährungen zuzurechnenden Vorsteuerbeträge nicht angewendet werden. Werden die Kredite im Zusammenhang mit einer zum Vorsteuerabzug berechtigenden Lieferung oder sonstigen Leistung an einen Unternehmer gewährt, so ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn aus Vereinfachungsgründen die Vorsteuern abgezogen werden, die den Kreditgewährungen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Beispiel:

Ein Maschinenhersteller M liefert eine Maschine an den Unternehmer U in Frankreich. Für die Entrichtung des Kaufpreises räumt M dem U einen Kredit ein, der nach den Merkmalen des Absatzes 1 als selbständige Leistung zu behandeln ist.

Die Lieferung der Maschine ist nach § 4 Nr. 1, § 6 UStG steuerfrei und berechtigt zum Vorsteuerabzug. Die Kreditgewährung ist nach § 3 a Abs. 3 in Verbindung mit Abs. 4 Nr. 6 Buchstabe a UStG nicht steuerbar und

schließt nach § 15 Abs. 2 und 3 UStG den Vorsteuerabzug aus. Aus Vereinfachungsgründen kann jedoch M die Vorsteuern, die der Kreditgewährung nicht ausschließlich zuzurechnen sind - z.B. Vorsteuern, die im Bereich der Verwaltungsgemeinkosten angefallen sind -, in vollem Umfang abziehen."

22. Dem Abschnitt 30 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

"Befördert im Falle eines Kommissionsgeschäfts (§ 3 Abs. 3 UStG) der Kommittent das Kommissionsgut mit eigenem Fahrzeug an den im Außengebiet ansässigen Kommissionär, so liegt eine Lieferung im Erhebungsgebiet nach § 3 Abs. 7 Satz 1 UStG nicht vor, weil die - anschließende - Übergabe des Kommissionsgutes an den Verkaufskommissionär keine Lieferung im Sinne des § 3 Abs. 1 UStG ist (vgl. BFH-Urteil vom 25.11.1986, BStBl 1987 II S. 278, und Abschnitt 24 Abs. 2)."

23. Abschnitt 33 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 1 wird das Wort "Aufsichtsratsmitglieder" gestrichen.

b) Absatz 3 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"Außerdem gilt § 3 a Abs. 1 UStG für den Ort der Leistung bei der Vermietung von Beförderungsmitteln, da die Vermietung dieser Gegenstände von der Regelung nach § 3 a Abs. 3 UStG in Verbindung mit § 3 a Abs. 4 Nr. II UStG ausgenommen ist (vgl. jedoch Abschnitt 42 Abs. 3)."

c) Folgender Absatz 4 wird eingefügt:

"(4) Wird eine Segel- oder Motoryacht ohne Besatzung verchartert, so ist eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. Bei einer Vercharterung mit Besatzung ohne im Chartervertrag festgelegte Reiseroute ist ebenfalls eine Vermietung eines Beförderungsmittels anzunehmen. Das gilt auch dann, wenn die Vercharterung mit Besatzung an eine geschlossene Gruppe erfolgt, die mit dem Vercharterer vorher die Reiseroute festgelegt hat, diese Reiseroute aber im Verlauf der Reise ändern oder in anderer Weise auf den Ablauf der Reise Einfluß nehmen kann. Eine Beförderungsleistung ist dagegen anzunehmen, wenn nach dem Chartervertrag eine bestimmte Beförderung geschuldet wird und der Unternehmer diese unter eigener Verantwortung vornimmt, z.B. bei einer vom Vercharterer organisierten Rundreise mit Teilnehmern, die auf Ablauf und nähere Ausgestaltung der Reise keinen Einfluß haben."

d) Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 5.

e) Im neuen Absatz 5 Satz 2 wird nach dem Wort "Wohnwagen" eingefügt: "(vgl. jedoch Abschnitt 34 Abs. 4)".

4. Abschnitt 34 Abs. 4 wird wie folgt gefaßt:

"(4) Die Überlassung von Camping-, Park- und Bootsliegeplätzen steht auch dann im Zusammenhang mit einem Grundstück, wenn sie nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 4.12.1980 (BStBl 1981 II S. 231) bürgerlich-rechtlich nicht auf einem Mietvertrag beruht. Vermieten Unternehmer Wohnwagen, die auf Campingplätzen aufgestellt sind und ausschließlich zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden, so ist die Vermietung als sonstige Leistung im Zusammenhang mit einem Grundstück

anzusehen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG). Dies gilt auch in den Fällen, in denen die Wohnwagen nicht fest mit dem Grund und Boden verbunden sind und deshalb auch als Beförderungsmittel verwendet werden könnten. Maßgebend ist nicht die abstrakte Eignung eines Gegenstandes als Beförderungsmittel. Entscheidend ist, daß die Wohnwagen nach dem Inhalt der abgeschlossenen Mietverträge nicht als Beförderungsmittel, sondern zum stationären Gebrauch als Wohnungen überlassen werden. Das gilt ferner in den Fällen, in denen die Vermietung der Wohnwagen nicht die Überlassung des jeweiligen Standplatzes umfaßt und die Mieter deshalb über die Standplätze besondere Verträge mit den Inhabern der Campingplätze abschließen müssen."

25. Nach Abschnitt 34 wird folgender Abschnitt 34 a eingefügt:

"34 a. Ort der sonstigen Leistung bei Messen und Ausstellungen

S o n s t i g e L e i s t u n g e n d e r V e r a n -
s t a l t e r v o n M e s s e n u n d A u s s t e l -
l u n g e n a n d i e A u s s t e l l e r

(1) Bei der Überlassung von Standflächen auf Messen und Ausstellungen durch die Veranstalter an die Aussteller handelt es sich um sonstige Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück. Diese Leistungen werden dort ausgeführt, wo die Standflächen liegen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG). Die Steuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG findet keine Anwendung (vgl. Abschnitt 81 Abs. 2 Nr. 1). Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend für folgende Leistungen der Veranstalter an die Aussteller:

1. Überlassung von Räumen und ihren Einrichtungen auf dem Messegelände für Informationsveranstaltungen einschließlich der üblichen Nebenleistungen;
2. Überlassung von Parkplätzen auf dem Messegelände.

Als Messegelände sind auch örtlich getrennte Kongreßzentren anzusehen. Übliche Nebenleistungen sind z.B. die Überlassung von Mikrofonanlagen und Simultandolmetscheranlagen sowie Bestuhlungsdienste, Garderobendienste und Hinweisdienste.

(2) Bei sonstigen Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen, gilt zwar eine Sonderregelung (§ 3 a Abs. 3 und 4 Nr. 2 UStG). Diese ist jedoch auf Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück nicht anzuwenden (§ 3 a Abs. 3 Satz 4 UStG).

(3) In der Regel erbringen die Veranstalter neben der Überlassung von Standflächen usw. (Absatz 1) eine Reihe weiterer Leistungen an die Aussteller. Auch diese Leistungen sind entweder als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen oder können aus Vereinfachungsgründen als solche behandelt werden. Es kann sich insbesondere um folgende sonstige Leistungen der Veranstalter handeln:

1. Technische Versorgung der überlassenen Stände. Hierzu gehören z.B.

a) Herstellung der Anschlüsse für Strom, Gas, Wasser, Wärme, Druckluft, Telefon, Telex und Lautsprecheranlagen,

b) die Abgabe von Energie, z.B. Strom, Gas, Wasser und Druckluft, wenn diese Leistungen umsatzsteuerrechtlich unselbständige Nebenleistungen zur Hauptleistung der Überlassung der Standflächen darstellen.

2. Planung, Gestaltung sowie Aufbau, Umbau und Abbau von Ständen. Unter die "Planung" fallen insbesondere Architektenleistungen, z.B. Anfertigung des Entwurfs für einen Stand. Zur "Gestaltung" zählt z.B. die Leistung eines Gartengestalters oder eines Beleuchtungsfachmannes.

3. Überlassung von Standbauteilen und Einrichtungsgegenständen, einschließlich Miet-System-Ständen.
4. Standbetreuung und Standbewachung.
5. Reinigung von Ständen.
6. Überlassung von Garderoben und Schließfächern auf dem Messegelände.
7. Überlassung von Eintrittsausweisen einschließlich Eintrittsgutscheinen.
8. Überlassung von Fernsprechstellen und sonstigen Kommunikationsmitteln zur Nutzung durch die Aussteller und die Leistungen des Veranstalters im Fernschreibdienst.
9. Überlassung von Informationssystemen, z.B. von Bildschirmgeräten oder Lautsprecheranlagen, mit deren Hilfe die Besucher der Messen und Ausstellungen unterrichtet werden sollen.
10. Schreibdienste und ähnliche sonstige Leistungen auf dem Messegelände.
11. Beförderung und Lagerung von Ausstellungsgegenständen wie Exponaten und Standausrüstungen.
12. Übersetzungsdienste.
13. Eintragungen in Messekatalogen, Aufnahme von Werbeanzeigen usw. in Messekatalogen, Zeitungen, Zeitschriften usw., Anbringen von Werbeplakaten, Verteilung von Werbeprospekten und ähnliche Werbemaßnahmen.

S o n s t i g e L e i s t u n g e n a u ß e n g e b i e t -
l i c h e r D u r c h f ü h r u n g s g e s e l l s c h a f -
t e n

(4) Im Rahmen von Messen und Ausstellungen werden auch Gemeinschaftsausstellungen durchgeführt, z.B. von Ausstellern, die in demselben ausländischen Staat ansässig sind. Vielfach ist in diesen Fällen zwischen dem Veranstalter und den Ausstellern ein Unternehmen eingeschaltet, das im eigenen Namen die Gemeinschaftsausstellung organisiert (sogenannte Durchführungsgesellschaft). In diesen Fällen erbringt der Veranstalter die in den Absätzen 1 und 3 bezeichneten sonstigen Leistungen an die zwischengeschaltete Durchführungsgesellschaft. Diese erbringt die sonstigen Leistungen an die an der Gemeinschaftsausstellung beteiligten Aussteller. Für die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen der Durchführungsgesellschaft gelten die Ausführungen in den Absätzen 1 bis 3 entsprechend.

(5) Durchführungsgesellschaften, die nicht im Erhebungsgebiet ansässig sind, fallen mit ihren sonstigen Leistungen an die Aussteller unter die Vorschriften über das Umsatzsteuer-Abzugsverfahren (§§ 51 bis 58 UStDV). Dies bedeutet, daß die Aussteller (Leistungsempfänger) grundsätzlich verpflichtet sind, die von der Durchführungsgesellschaft geschuldete Umsatzsteuer von der Gegenleistung einzubehalten und an das für sie zuständige Finanzamt abzuführen. Diese Verpflichtung entfällt jedoch nach der sogenannten Null-Regelung (§ 52 Abs. 2 UStDV), wenn

1. die Durchführungsgesellschaft keine Rechnung mit besonderem Ausweis der Umsatzsteuer erteilt hat und
2. der Aussteller im Falle des gesonderten Ausweises der Umsatzsteuer berechtigt ist, diese Steuer voll als Vorsteuer abzuziehen.

(6) Die Anwendung der Null-Regelung führt zu folgendem Ergebnis:

1. Die außengebietliche Durchführungsgesellschaft braucht ihre sonstigen Leistungen an die Aussteller nicht zu versteuern. Sie bleibt jedoch berechtigt, die ihr von dem Veranstalter in Rechnung gestellte Umsatzsteuer im normalen Besteuerungsverfahren als Vorsteuer abzuziehen oder im Vorsteuer-Vergütungsverfahren vergütet zu erhalten.
2. Die Aussteller werden nicht mit Umsatzsteuer belastet. Ein Vorsteuerabzug oder ein Vorsteuer-Vergütungsverfahren entfällt für sie insoweit.

(7) Einige ausländische Staaten beauftragen mit der Organisation von Gemeinschaftsausstellungen keine Durchführungsgesellschaft, sondern eine staatliche Stelle, z.B. ein Ministerium. Im Erhebungsgebiet werden die ausländischen staatlichen Stellen vielfach von den Botschaften oder Konsulaten der betreffenden ausländischen Staaten vertreten. Im übrigen erfolgt die Durchführung der Gemeinschaftsausstellungen entsprechend den Ausführungen in Absatz 4. Hierbei erheben die ausländischen staatlichen Stellen von den einzelnen Ausstellern ihres Landes Entgelte, die sich in der Regel nach der in Anspruch genommenen Ausstellungsfläche richten. Bei dieser Gestaltung sind die ausländischen staatlichen Stellen als Unternehmer im Sinne des § 2 Abs. 3 UStG anzusehen. Die Ausführungen in den Absätzen 4 bis 6 gelten deshalb für die ausländischen staatlichen Stellen entsprechend.

S o n s t i g e L e i s t u n g e n a n d e r e r U n t e r n e h m e r

(8) Erbringen andere Unternehmer als die Veranstalter einzelne der in Absatz 3 bezeichneten sonstigen Leistungen an die Aussteller oder an Durchführungsgesellschaften, so gilt folgendes:

1. Die in Absatz 3 Nr. 1 bis 7 bezeichneten Leistungen sind als Leistungen im Zusammenhang mit einem Grundstück anzusehen (§ 3 a Abs. 2 Nr. 1 UStG).
 2. Die in Absatz 3 Nr. 8 bis 10 bezeichneten sonstigen Leistungen fallen unter § 3 a Abs. 1 UStG.
 3. Der Ort der in Absatz 3 Nr. 11 bezeichneten Beförderungsleistung bestimmt sich nach § 3 a Abs. 2 Nr. 2 UStG.
 4. Die in Absatz 3 Nr. 11 bezeichnete Lagerung von Ausstellungsgegenständen fällt unter § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe b UStG, die in Absatz 3 Nr. 12 bezeichneten Übersetzungsdienste fallen unter § 3 a Abs. 2 Nr. 3 Buchstabe a UStG, sofern es sich um Leistungen von Konferenzdolmetschern oder Konferenzübersetzern handelt (vgl. Abschnitt 33 Abs. 2).
 5. Die in Absatz 3 Nr. 13 bezeichneten Leistungen gehören zu den Leistungen, die der Werbung oder der Öffentlichkeitsarbeit dienen (§ 3 a Abs. 4 Nr. 2 UStG)."
26. Abschnitt 35 wird wie folgt geändert:
- a) Dem Absatz 19 wird folgender Satz angefügt:

"Das gilt unter bestimmten Voraussetzungen auch für die Gewährung von Unterbringung und Verpflegung an die beförderten Personen (vgl. Abschnitt 172 Abs. 4)."
 - b) Folgender Absatz 20 wird angefügt:

"(20) Bei Beförderungen von Personen mit Schiffen auf dem Rhein zwischen Basel (Rhein-km 170) und Neuburgweier (Rhein-km 353) über insgesamt 183 km ist hinsichtlich der einzelnen Streckenanteile wie folgt zu verfahren:

1. Streckenanteil zwischen der Grenze bei Basel (Rhein-km 170) und Breisach (Rhein-km 227) über insgesamt 57 km

Die Beförderungen erfolgen hier auf dem in Frankreich gelegenen Rheinseitenkanal. Sie unterliegen deshalb auf diesem Streckenanteil nicht der deutschen Umsatzsteuer.

2. Streckenanteil zwischen Breisach (Rhein-km 227) und Straßburg (Rhein-km 295) über insgesamt 68 km

a) Hier werden die Beförderungen auf einzelnen Streckenabschnitten (Schleusen und Schleusenkanälen) von zusammen 34 km auf französischem Hoheitsgebiet durchgeführt. Die Beförderungen unterliegen insoweit nicht der deutschen Umsatzsteuer.

b) Auf einzelnen anderen Streckenabschnitten von zusammen 34 km finden die Beförderungen auf dem Rheinstrom statt. Die Hoheitsgrenze zwischen Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland wird durch die Achse des Talwegs bestimmt. Bedingt durch den Verlauf der Fahr- rinne und mit Rücksicht auf den übrigen Verkehr muß die Schifffahrt häufig die Hoheitsgrenze überfahren. In der Regel wird der Verkehr je zur Hälfte (= 17 km) auf deutschem und französischem Hoheitsgebiet abgewickelt.

3. Streckenanteil zwischen Straßburg (Rhein-km 295) und der Grenze bei Neuburgweier (Rhein-km 353) über insgesamt 58 km

Die Hoheitsgrenze im Rhein wird auch hier durch die Achse des Talwegs bestimmt. Deshalb ist auch hier davon auszugehen, daß die Beförderungen nur zur Hälfte (= 29 km) im Erhebungsgebiet stattfinden."

27. Abschnitt 37 wird aufgehoben.

28. Abschnitt 38 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Die sonstige Leistung kann auch an die Betriebsstätte eines Unternehmers ausgeführt werden. Dies ist der Fall, wenn die Leistung ausschließlich oder überwiegend für die Betriebsstätte bestimmt ist. Die Regelung hat zur Folge, daß die sonstige Leistung nicht der Umsatzsteuer unterliegt, wenn sich der Ort der Betriebsstätte außerhalb des Erhebungsgebietes befindet. Es ist nicht erforderlich, daß die Betriebsstätte den Auftrag an den die sonstige Leistung durchführenden Unternehmer, z.B. Verleger, Werbeagentur, Werbungsmittler, erteilt. Ferner ist es unerheblich, ob das Entgelt für die Leistung von der Betriebsstätte oder von dem Unternehmer bezahlt wird.

Beispiel:

Eine Bank mit Sitz im Erhebungsgebiet unterhält im Ausland Zweigniederlassungen. Durch Aufnahme von Werbeanzeigen in ausländischen Zeitungen und Zeitschriften wird für die Zweigniederlassungen geworben. Die Erteilung der Anzeigenaufträge an die ausländischen Verleger erfolgt durch eine inländische Werbeagentur.

Die ausländischen Verleger und die inländische Werbeagentur unterliegen mit ihren Leistungen für die im Ausland befindlichen Zweigniederlassungen nicht der deutschen Umsatzsteuer."

- b) Nach Absatz 2 werden die folgenden Absätze 3 und 4 eingefügt:

"(3) Bei Werbeanzeigen in Zeitungen und Zeitschriften und bei Werbesendungen in Rundfunk und Fernsehen ist davon auszugehen, daß sie ausschließlich oder überwiegend für im Außengebiet gelegene Betriebsstätten bestimmt und daher nicht steuerbar sind, wenn die beiden folgenden Sachverhalte vorliegen:

1. Es muß sich handeln um

- a) fremdsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um fremdsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen oder
- b) deutschsprachige Zeitungen und Zeitschriften oder um deutschsprachige Rundfunk- und Fernsehsendungen, die überwiegend im Außengebiet verbreitet werden.

2. Die im Außengebiet gelegenen Betriebsstätten sind in der Lage, die Leistungen zu erbringen, für die geworben wird.

(4) Läßt sich nicht feststellen, daß eine sonstige Leistung ausschließlich oder überwiegend für eine Betriebsstätte bestimmt ist, so ist für die Bestimmung des Ortes dieser Leistung nicht der Ort der Betriebsstätte, sondern der Ort maßgebend, von dem aus der die Leistung empfangende Unternehmer sein Unternehmen betreibt (§ 3 a Abs. 3 Satz 1 UStG). Bei einer einheitlichen sonstigen Leistung ist es nicht möglich, für einen Teil der Leistung den Ort der Betriebsstätte und für den anderen Teil den Sitz des Unternehmens als maßgebend anzusehen und die Leistung entsprechend aufzuteilen."

- c) Der bisherige Absatz 3 wird Absatz 5.

29. Abschnitt 39 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

- a) In Nummer 1 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 144 des Gesetzes vom 2.3.1974 (BGBl. I S. 469)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 18.12.1986 (BGBl. I S. 2496)" ersetzt.
- b) In Nummer 2 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 287 Nr. 21 des Gesetzes vom 2.3.1974 (BGBl. I S. 469)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 10 Abs. 13 des Gesetzes vom 19.12.1985 (BGBl. I S. 2355, 2425)" ersetzt.
- c) In Nummer 4 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes vom 26.7.1979 (BGBl. I S. 1269)" durch die Worte "zuletzt geändert durch die Verordnung vom 8.12.1986 (BGBl. I S. 2248)" ersetzt.

30. In Abschnitt 46 Abs. 2 werden die Sätze 1 und 2 durch folgende Sätze ersetzt:

"Beförderungen im internationalen Eisenbahnfrachtverkehr sind Güterbeförderungen, auf die die "Einheitlichen Rechtsvorschriften für den Vertrag über die internationale Eisenbahnbeförderung von Gütern (CIM)" anzuwenden sind. Die Rechtsvorschriften sind im Anhang B des Übereinkommens über den internationalen Eisenbahnverkehr (COTIF) vom 9.5.1980 enthalten (BGBl. 1985 II S. 225). Sie finden auf Sendungen von Gütern Anwendung, die mit durchgehendem Frachtbrief zur Beförderung auf einem Schienenwege aufgegeben werden, der das Gebiet der Bundesrepublik Deutschland einschließlich Berlin (West) und mindestens eines ihrer Nachbarstaaten berührt."

31. Abschnitt 56 wird durch folgenden neuen Abschnitt 56 ersetzt:

"56. Leistungen an Vertragsparteien des Nordatlantikvertrages

(1) Die Steuerbefreiung betrifft insbesondere wehrtechnische Gemeinschaftsprojekte der NATO-Partner, bei denen der Generalunternehmer im Erhebungsgebiet ansässig ist. Die Leistungen eines Generalunternehmers sind steuerfrei, wenn die Verträge so gestaltet und durchgeführt werden, daß der Generalunternehmer seine Leistungen unmittelbar an jeden einzelnen der beteiligten Staaten ausführt. Diese Voraussetzungen sind auch dann erfüllt, wenn beim Abschluß und bei der Durchführung der Verträge das Bundesamt für Wehrtechnik und Beschaffung oder eine von den beteiligten Staaten geschaffene Einrichtung im Namen und für Rechnung der beteiligten Staaten handelt.

(2) Die Steuerbefreiung umfaßt auch Lieferungen von Rüstungsgegenständen an andere NATO-Partner. Für diese Lieferungen kann auch die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nach § 4 Nr. 1, § 6 Abs. 1 UStG in Betracht kommen (vgl. Abschnitt 128)."

32. Abschnitt 57 Abs. 1 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 wird die Klammer gestrichen.

b) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

"Entgelte für steuerfreie Kreditleistungen können Stundungszinsen, Zielzinsen und Kontokorrentzinsen sein (vgl. Abschnitt 29 a Abs. 3 und 4)."

33. Dem Abschnitt 60 wird folgender Absatz 4 angefügt:

"(4) Gegenstand des Optionsgeschäfts mit Geldforderungen ist das Recht, bestimmte Geldforderungen innerhalb einer bestimmten Frist zu einem festen Kurs geltend machen oder veräußern zu können. Unter die Steuerbefreiung fallen auch die Optionsgeschäfte mit Devisen."

34. In Abschnitt 68 werden die Worte "Garantieverpflichtungen und" gestrichen.

35. In Abschnitt 69 Satz 1 werden die Worte "zuletzt geändert durch das Gesetz vom 8.9.1980 (BGBl. I S. 1653)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 19.12.1986 (BGBl. I S. 2595)" ersetzt.

36. Abschnitt 71 wird wie folgt gefaßt:

"71. Umsätze, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen

(1) Zu den Umsätzen, die unter das Grunderwerbsteuergesetz fallen, gehören insbesondere die Umsätze von unbebauten und bebauten Grundstücken. Für die Grunderwerbsteuer können mehrere von dem Grundstückserwerber mit verschiedenen Personen - z.B. Grundstückseigentümer, Bauunternehmer, Bauhandwerker - abgeschlossene Verträge als ein einheitliches, auf den Erwerb von fertigem Wohnraum gerichtetes Vertragswerk anzusehen sein (BFH-Urteil vom 27.10.1982, BStBl 1983 II S. 55). Dieser dem Grunderwerbsteuergesetz unterliegende Vorgang wird jedoch nicht zwischen dem Grundstückserwerber und den einzelnen Bauunternehmern bzw. Bauhandwerkern verwirklicht (BFH-Beschluß vom 18.9.1985, BStBl II S. 627). Die Leistungen der einzelnen

Bauunternehmer und Bauhandwerker sind mit dem der Grunderwerbsteuer unterliegenden Erwerbsvorgang nicht identisch und fallen daher auch nicht unter die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG (vgl. auch BFH-Beschluß vom 30.10.1986, BStBl 1987 II S. 145).

(2) Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 9 Buchstabe a UStG fallen z.B. auch:

1. die Bestellung von Erbbaurechten (BFH-Urteile vom 28.11.1967, BStBl 1968 II S. 222 und 223) und die Übertragung von Erbbaurechten (BFH-Urteil vom 5.12.1979, BStBl 1980 II S. 136),
2. die Entnahme von Grundstücken für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen (RFH-Urteile vom 12.4.1935, RStBl S. 925, und vom 17.10.1941, RStBl 1942 S. 51),
3. die Übertragung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück,
4. die Lieferung von auf fremdem Boden errichteten Gebäuden nach Ablauf der Miet- oder Pachtzeit (vgl. Abschnitt F II des BMF-Schreibens vom 23.7.1986, BStBl I S. 432)."

37. Abschnitt 76 wird wie folgt geändert:

- a) Absatz 3 wird gestrichen.
- b) Die Absätze 4 und 5 werden Absätze 3 und 4.
- c) Absatz 6 wird gestrichen.
- d) Die Absätze 7 und 8 werden Absätze 5 und 6.

38. Abschnitt 79 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

"Abbauverträge und Ablagerungsverträge"

b) Der bisherige Wortlaut wird Absatz 1.

c) Folgender Absatz 2 wird angefügt:

"(2) Verträge über die entgeltliche Überlassung von Grundstücken zur Ablagerung von Abfällen - z.B. Überlassung eines Steinbruchs zur Auffüllung mit Klärschlamm - sind als Mietverträge nach § 535 BGB anzusehen (BGH-Urteil vom 8.12.1982, BGHZ 86, 71, NJW 1983, 679). Die Überlassung eines Grundstücks zu diesem vertraglichen Gebrauch ist daher nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG von der Umsatzsteuer befreit. Dies gilt auch dann, wenn sich das Entgelt nicht nach der Nutzungsdauer, sondern nach der Menge der abgelagerten Abfälle bemißt."

39. Abschnitt 83 wird wie folgt gefaßt:

"83. Dingliche Nutzungsrechte"

Unter die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 12 Buchstabe c UStG fallen insbesondere der Nießbrauch (§ 1030 BGB), die Grunddienstbarkeit (§ 1018 BGB), die beschränkte persönliche Dienstbarkeit (§ 1090 BGB) sowie das Dauerwohnrecht und das Dauernutzungsrecht (§ 31 des Wohnungseigentumsgesetzes). Daher ist z.B. die Einräumung des dinglichen Rechts, eine Elektrizitäts- oder Ölversorgungsleitung über ein Grundstück zu führen, steuerfrei."

40. Abschnitt 87 wird wie folgt gefaßt:

"87. Wohnungseigentümergeinschaften

(1) Das Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (WEG) vom 15.3.1951 (BGBl. I S. 175), zuletzt geändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 14.12.1984 (BGBl. I S. 1493), unterscheidet zwischen dem Sondereigentum der einzelnen und dem gemeinschaftlichen Eigentum aller Wohnungs- und Teileigentümer (§ 1 WEG). Gemeinschaftliches Eigentum sind das Grundstück sowie die Teile, Anlagen und Einrichtungen eines Gebäudes, die nicht im Sondereigentum eines Mitglieds der Gemeinschaft oder im Eigentum eines Dritten stehen. Das gemeinschaftliche Eigentum wird in der Regel von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer verwaltet (§ 21 WEG).

(2) Im Rahmen ihrer Verwaltungsaufgaben erbringen die Wohnungseigentümergeinschaften neben nicht steuerbaren Gemeinschaftsleistungen, die den Gesamtbelangen aller Mitglieder dienen, auch steuerbare Sonderleistungen an einzelne Mitglieder. Die Wohnungseigentümergeinschaften erheben zur Deckung ihrer Kosten von ihren Mitgliedern (Wohnungs- und Teileigentümern) Umlagen, insbesondere für

- Lieferungen von Wärme (Heizung) und Wasser,
- Waschküchen- und Waschmaschinenbenutzung,
- Verwaltungsgebühren (Entschädigung für den Verwalter der Gemeinschaft),
- Hausmeisterlohn,
- Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums,
- Flurbeleuchtung,
- Schornsteinreinigung,
- Feuer- und Haftpflichtversicherung,
- Müllabfuhr,
- Straßenreinigung,
- Entwässerung.

Diese Umlagen sind das Entgelt für steuerbare Sonderleistungen der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder. Hinsichtlich der verschiedenartigen Lieferungen und sonstigen Leistungen liegen jeweils selbständige Umsätze der Wohnungseigentümergeinschaften an ihre Mitglieder vor, die nach § 4 Nr. 13 UStG steuerfrei sind. Die Instandhaltung, Instandsetzung und Verwaltung des Sondereigentums der Mitglieder oder des Eigentums Dritter fallen nicht unter die Befreiungsvorschrift. Zu den ähnlichen Gegenständen wie Wärme, deren Lieferung an die Mitglieder der Gemeinschaft steuerfrei ist, gehören nicht Kohlen, Koks, Heizöl und Gas."

41. Abschnitt 88 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 Nr. 1 wird dem Satz 2 folgendes angefügt:

"sowie Zeugnisse oder Gutachten über das Sehvermögen (§ 9 a Abs. 3 StVZO)."

b) In Absatz 5 Satz 1 wird das Zitat "(vgl. Abschnitt 135 Abs. 6 EStR)" durch das Zitat "(vgl. Abschnitt 136 Abs. 6 EStR)" ersetzt.

42. Abschnitt 90 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 2 werden folgende Sätze angefügt:

"Die Glaubhaftmachung kann in jeder geeigneten Weise erfolgen. Eine besondere Form der Glaubhaftmachung ist nicht vorgesehen. Die Einsichtnahme in Patientenakteien oder andere Behandlungsunterlagen des Psychotherapeuten oder des zuweisenden Arztes durch Angehörige der Steuerbehörden ist jedoch nicht statthaft."

b) In Absatz 3 Satz 1 wird dem Zitat angefügt:

" , zuletzt geändert durch Artikel 40 des Gesetzes vom 18.2.1986, BGBl. I S. 265".

c) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden in der ersten Klammer die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 29 des Gesetzes vom 25.6.1969, BGBl. I S. 645" durch die Worte zuletzt geändert durch Artikel 37 des Gesetzes vom 18.2.1986, BGBl. I S. 265" ersetzt.

bb) In Satz 2 wird nach dem Wort "Fangopackungen" eingefügt:

"(BFH-Urteil vom 24.1.1985, BStBl II S. 676)".

d) In Absatz 6 wird das Zitat wie folgt gefaßt:

"(Krankenpflegegesetz vom 4.6.1985, BGBl. I S. 893, zuletzt geändert durch Artikel 2 der Verordnung vom 22.5.1986, BGBl. I S. 833)".

e) In Absatz 7 werden die Sätze 2 und 3 durch folgenden Satz ersetzt:

"Wenn jedoch in einem Bundesland Regelungen über Ausbildung, Prüfung und staatliche Anerkennung von medizinischen Fußpflegern ergangen sind, ist die Tätigkeit der staatlich anerkannten medizinischen Fußpfleger insoweit als heilberufliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Nr. 14 UStG anzusehen, als sie in diesem Bundesland tätig werden."

43. In Abschnitt 93 wird das Zitat "(Abschnitt 135 Abs. 9 EStR)" durch das Zitat "(Abschnitt 136 Abs. 9 EStR und BMF-Schreiben vom 19.10.1984 - IV B 4 - S 2246 - 23/84 -, BStBl I S. 588)" ersetzt.
44. In Abschnitt 96 Satz 1 wird das Zitat wie folgt gefaßt:
- "(§ 2 Nr. 1 des Krankenhausfinanzierungsgesetzes - KHG - in der Fassung der Bekanntmachung vom 23.12.1985, BGBl. 1986 I S. 33)".
45. In Abschnitt 99 Abs. 3 Satz 3 werden die Worte "24.5.1983 (BGBl. I S. 613)" durch die Worte "20.1.1987 (BGBl. I S. 401)" ersetzt.
46. Dem Abschnitt 103 wird folgender Absatz 10 angefügt:
- "(10) Gemeinnützige und mildtätige Organisationen führen vielfach Krankenfahrten mit Personenkraftwagen durch, die für die Beförderung von Kranken nicht besonders eingerichtet sind. Auf diese Fahrten kann die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG keine Anwendung finden, weil die Voraussetzungen der Wohlfahrtspflege im Sinne des § 66 Abs. 2 AO nicht erfüllt sind. Die Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz (vgl. Abschnitt 170 Abs. 4 Nr. 4).
17. In Abschnitt 104 Abs. 3 Satz 4 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 21 der Verordnung vom 22.12.1981 (BGBl. I S. 1625)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 24 des Gesetzes vom 24.4.1986 (BGBl. I S. 560)" ersetzt.

48. In Abschnitt 105 Abs. 2 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

"Welche Waren als Blindenwaren und Zusatzwaren anzusehen sind, bestimmt sich nach § 2 des Blindenwarenvertriebsgesetzes vom 9.4.1965 (BGBl. I S. 311), zuletzt geändert durch Artikel 3 des Gesetzes vom 25.7.1984 (BGBl. I S. 1008) und nach den §§ 1 und 2 der zu diesem Gesetz ergangenen Durchführungsverordnung vom 11.8.1965 (BGBl. I S. 807), zuletzt geändert durch Artikel 6 der Verordnung vom 24.8.1984 (BGBl. I S. 1154)."

49. Abschnitt 112 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Satz 1 wird nach dem Wort "Fahrlehrerausbildungsstätten" das Wort "Heilpraktiker-Schulen" eingefügt.
- b) In Absatz 2 Satz 2 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 20.12.1982 (BGBl. I S. 1857)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 11 des Gesetzes vom 25.7.1986 (BGBl. I S. 1169)" ersetzt.
- c) In Absatz 3 Satz 5 werden die Worte "zuletzt geändert durch das Gesetz vom 31.7.1980 (BGBl. I S. 1141)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 2 des Gesetzes vom 13.5.1986 (BGBl. I S. 700)" ersetzt.

50. Nach Abschnitt 112 wird folgender Abschnitt 112 a eingefügt:

"112 a. Erteilung von Unterricht durch selbständige Lehrer an
Schulen und Hochschulen

(1) Zu den Unternehmern, deren Leistungen unter die Steuerbefreiung fallen können, gehören auch einzelne Personen, die als freie Mitarbeiter an Schulen, Hochschulen oder ähnlichen Bildungseinrichtungen Unterricht erteilen. Eine Unterrichtstätig-

keit liegt vor, wenn Kenntnisse im Rahmen festliegender Lehrprogramme und Lehrpläne vermittelt werden. Die Tätigkeit muß regelmäßig und für eine gewisse Dauer ausgeübt werden. Einzelne Vorträge fallen nicht unter die Steuerbefreiung.

(2) Begünstigt sind die von den in Absatz 1 genannten Personen erbrachten Unterrichtsleistungen. Diese Leistungen dienen unmittelbar Schul- und Bildungszwecken, weil sie den Schülern und Studenten tatsächlich zugute kommen. Auf die Frage, wer Vertragspartner der den Unterricht erteilenden Personen und damit Leistungsempfänger im Rechtssinne ist, kommt es hierbei nicht an.

(3) Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nach § 4 Nr. 21 Buchstabe b UStG die Bescheinigung der zuständigen Landesbehörde, daß die den Unterricht erteilenden Personen mit ihren Leistungen auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten. Auf die Bescheinigung wird verzichtet, wenn die Unterrichtsleistungen an folgenden Einrichtungen erbracht werden:

1. Hochschulen im Sinne der §§ 1 und 70 des Hochschulrahmengesetzes,
2. Öffentliche allgemein- und berufsbildende Schulen, z.B. Gymnasien, Realschulen, Berufsschulen,
3. als Ersatzschulen nach Artikel 7 Abs. 4 des Grundgesetzes staatlich genehmigte oder nach Landesrecht erlaubte Schulen,
4. andere Einrichtungen, wenn ihnen eine Bescheinigung nach § 4 Nr. 21 UStG erteilt worden ist.

Bei diesen Einrichtungen ist durch die staatliche Aufsicht bzw. durch die Durchführung des Bescheinigungsverfahrens eine ordnungsgemäße Berufs- oder Prüfungsvorbereitung gewährlei-

stet. Es kann daher davon ausgegangen werden, daß diese Einrichtungen nur solche Personen als freie Mitarbeiter beschäftigen, deren Unterrichtstätigkeit diesen Voraussetzungen entspricht.

(4) Unternehmer, die für ihre Unterrichtstätigkeit die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 21 UStG ohne die Bescheinigung der Landesbehörde in Anspruch nehmen wollen, müssen in geeigneter Weise nachweisen, daß sie an einer der in Absatz 3 bezeichneten Einrichtungen tätig sind."

51. Abschnitt 113 Abs. 1 wird wie folgt gefaßt:

"(1) Die Lieferungen von Lehr- und Lernmaterial dienen nicht unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck. Sie sind nur insoweit steuerfrei, als es sich um unselbständige Nebenleistungen handelt. Eine unselbständige Nebenleistung liegt in diesen Fällen vor, wenn das den Lehrgangsteilnehmern überlassene Lehr- und Lernmaterial inhaltlich den Unterricht ergänzt, zum Einsatz im Unterricht bestimmt ist, von der Schule oder der Bildungseinrichtung für diese Zwecke selbst entworfen worden ist und bei Dritten nicht bezogen werden kann (BFH-Urteil vom 12.12.1985, BStBl 1986 II S. 499)."

52. In Abschnitt 118 Abs. 5 wird Satz 3 wie folgt gefaßt:

"Zu den hiernach begünstigten "anderen Vereinigungen" gehören der Touristenverein "Die Naturfreunde", Bundesgruppe Deutschland e.V. in Stuttgart, und die ihm angeschlossenen Landesverbände, Bezirke und Ortsgruppen sowie die Pächter der von diesen Unternehmern unterhaltenen Naturfreundehäuser."

53. Abschnitt 119 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 2 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel II § 26 des Gesetzes vom 18.8.1980 (BGBl. I S. 1469)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 5 Nr. 1 des Gesetzes vom 20.2.1986 (BGBl. I S. 301)" ersetzt.

b) Der bisherige Absatz 4 wird Absatz 6. Die bisherigen Absätze 5 und 6 werden Absätze 4 und 5.

c) Im neuen Absatz 4 wird Satz 4 gestrichen.

54. In Abschnitt 126 Abs. 2 Satz 2 wird das Wort "Er" durch die Worte "Der Antrag" ersetzt.

55. Abschnitt 130 wird wie folgt gefaßt:

"130. Ausschluß der Steuerbefreiung bei der Ausrüstung und Versorgung bestimmter Beförderungsmittel"

(1) Die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ist bei der Lieferung eines Gegenstandes, der zur Ausrüstung oder Versorgung nichtunternehmerischer Beförderungsmittel bestimmt ist, insbesondere in den Fällen ausgeschlossen, in denen der außengebietliche Abnehmer - und nicht der Lieferer - den Liefergegenstand in das Außengebiet befördert oder versendet hat (§ 6 Abs. 3 Satz 1 UStG). Diese Vorschrift ist jedoch nicht anzuwenden, wenn der außengebietliche Abnehmer oder sein Beauftragter den Gegenstand der Lieferung im persönlichen Reisegepäck ausgeführt hat (§ 6 Abs. 3 Satz 2 UStG). In diesen Fällen sind statt dessen die Sonderregelungen für die Ausfuhr im nichtkommerziellen Reiseverkehr anzuwenden (vgl. Abschnitte 137, 138 und 140).

(2) Für die Entscheidung der Frage, ob bei Liefergegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Kraftfahrzeugs bestimmt sind, eine Ausfuhr im persönlichen Reisegepäck vorliegt oder nicht, ist nach folgenden Grundsätzen zu verfahren:

1. Zu den Gegenständen zur Ausrüstung eines Kraftfahrzeugs gehören alle Kraftfahrzeugteile einschließlich Kraftfahrzeug-Ersatzteile und Kraftfahrzeug-Zubehörteile. Werden diese Teile im Rahmen einer Werklieferung geliefert, so ist weder nach § 6 Abs. 3 UStG die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen, noch sind die Sonderregelungen für Ausfuhren im persönlichen Reisegepäck anzuwenden. Für diese Werklieferungen kommt deshalb die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen uneingeschränkt in Betracht. Liegen keine Werklieferungen vor und werden die Kraftfahrzeugteile von dem außengebietlichen Abnehmer oder von seinem Beauftragten mit einem privaten Kraftfahrzeug in das Außengebiet befördert, so sind die beiden folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

a) Fallgruppe 1:

Bei den Liefergegenständen handelt es sich um Kraftfahrzeugteile, die erst nach der Ausfuhr als zusätzliche Teile oder als Ersatzteile fest mit dem privaten Kraftfahrzeug verbunden und damit umsatzsteuerrechtlich Bestandteile des Kraftfahrzeugs werden sollen; z.B. Spoiler, Schalldämpfer, Stoßstange, Nebelleuchte, Zusatzscheinwerfer.

In diesen Fällen ist stets davon auszugehen, daß die Liefergegenstände im persönlichen Reisegepäck des außengebietlichen Abnehmers oder seines Beauftragten ausgeführt werden.

b) Fallgruppe 2

Bei den Liefergegenständen handelt es sich um Kraftfahrzeugteile, die nicht fest mit dem privaten Kraftfahrzeug verbunden werden sollen, z.B. Automatten, Schonbezüge, Pannwarndreieck, Warnblinkleuchte, Abschleppseil, Verbandkasten, Reservereifen.

In diesen Fällen werden die Liefergegenstände vom außengebietlichen Abnehmer oder seinen Beauftragten nur dann im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, wenn sie im Zeitpunkt der Ausfuhr noch nicht dem Kraftfahrzeug zur bestimmungsgemäßen Verwendung zugeordnet worden sind. Diese Voraussetzung ist insbesondere dann als erfüllt anzusehen, wenn sich die Gegenstände im Zeitpunkt der Ausfuhr noch in der Originalverpackung oder in einer Verpackung des liefernden Unternehmers befinden oder noch nicht in eine Halterung des Kraftfahrzeugs eingefügt worden sind, z.B. Reservereifen.

Liegen hiernach in beiden Fallgruppen Ausfuhren im persönlichen Reisegepäck vor, so gelten für die Lieferungen der Gegenstände die Sonderregelungen für den Reiseverkehr. In den anderen Fällen ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen (§ 6 Abs. 3 UStG).

- Zu den Gegenständen zur Versorgung eines privaten Kraftfahrzeugs gehören Gegenstände, die zum Verbrauch in dem Kraftfahrzeug bestimmt sind, z.B. Autowaschmittel und Auto- pflegemittel, Farben und Frostschutzmittel. Diese Gegenstände werden insbesondere dann im persönlichen Reisegepäck ausgeführt, wenn sie sich im Zeitpunkt der Ausfuhr noch in der Originalverpackung oder in einer Verpackung des liefernden Unternehmers befinden. Ist dies der Fall, so gelten für die Lieferungen dieser Versorgungsgegenstände ebenfalls

die Sonderregelungen für den Reiseverkehr. In den anderen Fällen ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen ausgeschlossen (§ 6 Abs. 3 UStG). Die Steuerbefreiung ist ferner ausgeschlossen für die Lieferungen von Treibstoffen, die sich bei der Ausfuhr im Hauptbehälter oder im Reisebehälter des Kraftfahrzeugs befinden, sowie für die Lieferungen von Motorölen und Bremsflüssigkeiten, die vor der Ausfuhr in das Kraftfahrzeug eingefüllt worden sind. Auch bei diesen Gegenständen handelt es sich nicht um Gegenstände des persönlichen Reisegepäcks.

(3) Für die Entscheidung der Frage, ob bei Liefergegenständen, die zur Ausrüstung oder Versorgung eines privaten Wasserfahrzeugs oder eines privaten Luftfahrzeugs bestimmt sind, eine Ausfuhr im persönlichen Reisegepäck vorliegt oder nicht, gelten die Ausführungen in Absatz 2 entsprechend.

(4) Unter § 6 Abs. 3 Satz 2 UStG fallen nicht die Lieferungen, bei denen der Unternehmer den Gegenstand, der zur Ausrüstung oder Versorgung eines nichtunternehmerischen Beförderungsmittels, z.B. eines Sportbootes, bestimmt ist, in die in § 1 Abs. 3 UStG bezeichneten Zollfreigebiete befördert oder versendet hat (Fälle des § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG). In diesen Fällen ist die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen stets ausgeschlossen (§ 6 Abs. 3 Satz 1 UStG).

(5) In den Fällen des § 6 Abs. 3 UStG, in denen das Beförderungsmittel den Zwecken des Unternehmens des außengebietlichen Abnehmers dient und deshalb die Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen nicht ausgeschlossen ist, hat der Lieferer den Gewerbebezweig oder Beruf des Abnehmers und den Verwendungszweck des Beförderungsmittels zusätzlich aufzuzeichnen (vgl. Abschnitt 136 Abs. 7).

(6) Die Ausnahmeregelung des § 6 Abs. 3 UStG findet nach ihrem Sinn und Zweck nur auf diejenigen Lieferungen Anwendung, bei denen die Gegenstände zur Ausrüstung oder Versorgung des eigenen Beförderungsmittels des Abnehmers oder des von ihm mitge-

fürten fremden Beförderungsmittels bestimmt sind. Die Regelung gilt jedoch nicht für Lieferungen von Ausrüstungsgegenständen und Versorgungsgegenständen, die ein Unternehmer zum Zwecke der Weiterlieferung oder der Verwendung in seinem Unternehmen, z.B. für Reparaturen, erworben hat.

Beispiel 1:

Der Unternehmer U verkauft 100 Pkw-Reifen an den außergebietlichen Abnehmer K, der einen Kraftfahrzeughandel und eine Kraftfahrzeugwerkstatt betreibt. K holt die Reifen mit eigenem Lastkraftwagen im Erhebungsgebiet ab. Die Reifen sind zur Weiterveräußerung oder zur Verwendung im Rahmen von Kraftfahrzeugreparaturen bestimmt.

Es liegt eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 2 UStG vor. Gleichwohl findet § 6 Abs. 3 UStG keine Anwendung. Die Lieferung ist deshalb steuerfrei, wenn U den Ausfuhrnachweis und den buchmäßigen Nachweis geführt hat.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie im Beispiel 1. U versendet jedoch die Reifen zur Verfügung des K in einen Freihafen.

Es liegt hier eine Lieferung im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 3 UStG vor. Für sie gilt die rechtliche Beurteilung wie im Beispiel 1."

56. Abschnitt 135 wird wie folgt geändert:

a) Nach Absatz 3 werden folgende Absätze 4 bis 6 eingefügt:

"Versendungen nach Grenzbahnhöfen oder Güterabfertigungsstellen

(4) Werden Liefergegenstände von einem Ort im Erhebungsgebiet nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der Deutschen Bundesbahn (DB) oder einer Nichtbundeseigenen Eisenbahn (NE) im Außengebiet versendet, so kann der Ausfuhrnachweis mit Hilfe des verwendeten Frachtbriefes, auch des EVO-Frachtbriefes, oder Frachtbriefdoppels geführt werden. Im Außengebiet liegen die folgenden Grenzbahnhöfe oder Güterabfertigungsstellen:

Apach,
Basel Bad Bf,
Basel Bad Gbf,
Bremen Zollausschluß,
Bremerhaven Nordhafen
- ohne US-Flugplatz -,
Coevorden der
Bentheimer Eisenbahn,
Forbach,
Hamburg Süd,
Kufstein,
Saargemünd,
Salzburg und
Schaffhausen.

Als Grenzbahnhöfe der DB im Außengebiet sind auch die Bahnhöfe Bremen-Großland und Bremerhaven Kaiserhafen - ohne den Ladebezirk Bremerhaven Mitte - anzusehen. Bei diesen Bahnhöfen liegen zwar die Gebäude im Erhebungsgebiet, die jeweiligen Be- und Entladestellen befinden sich jedoch im

Freihafen. Über die Bahnhöfe Bremen-Grolland, Bremerhaven Kaiserhafen und Hamburg Süd können auch Liefergegenstände versandt werden, bei denen als Bestimmungsort Privatgleisanschlüsse, private Ladestellen oder Freiladegleise im Erhebungsgebiet angegeben sind. Es liegt deshalb keine Ausfuhr vor, wenn einer dieser Gleisanschlüsse, eine dieser Ladestellen oder eines dieser Ladegleise Bestimmungsort ist.

(5) Werden Liefergegenstände aus dem Erhebungsgebiet nach einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der DB im Erhebungsgebiet versendet, so liegt keine Ausfuhr vor. Die verwendeten Frachtbriefe oder Frachtbriefdoppel kommen deshalb als Ausfuhrbelege nicht in Betracht. Lediglich bei Versendungen nach den Bahnhöfen Cuxhaven und Emden sowie nach der Abfertigungs-Hilfsstelle Hamburg-Waltershof ist es möglich, Liefergegenstände durch zusätzliche Angabe des Anschlusses in den Freihafen zu versenden. Die Bezeichnungen hierfür lauten

1. a) Cuxhaven, Anschluß Amerika-Bahnhof
Gleise 1 und 2,

b) Cuxhaven, Anschluß Amerika-Bahnhof
Lentzkai Gleise 9 und 10,

2. Emden, Anschlüsse Nord- und Südkai,

3. Hamburg-Waltershof, Anschlüsse Burchardkai, Diestelkai, Euro-Kai, Holzmüller, Paetz u. Co, Gerd Buss, Conrepair und HILA-Kohlbrand.

Frachtbriefe oder Frachtbriefdoppel, in denen einer der bezeichneten Anschlüsse als Bestimmungsort angegeben ist, können deshalb als Ausfuhrnachweis anerkannt werden.

(6) In den Fällen, in denen Gegenstände nach ihrer Ankunft auf einem Grenzbahnhof oder einer Güterabfertigungsstelle der DB im Erhebungsgebiet weiter in das Außengebiet befördert oder versendet werden, gelten für die Führung des Ausfuhrnachweises die allgemeinen Regelungen (vgl. Abschnitte 131 bis 133). Jedoch ist folgendes zu beachten:

1. Auf folgenden Grenzbahnhöfen der DB im Erhebungsgebiet besteht auch eine Güterabfertigungsstelle der Österreichischen Bundesbahnen (ÖBB), der Schweizerischen Bundesbahnen (SBB) oder der Französischen Eisenbahnen (SNCF):

Konstanz, SBB,
Lindau Hbf, ÖBB - nur für Expresgut -,
Lindau Reutin, ÖBB,
Passau Hbf, ÖBB,
Simbach (Inn), ÖBB,
Singen (Hohentwiel), SBB und
Überherrn, SNCF.

Werden Liefergegenstände von diesen Gemeinschaftsbahnhöfen zu einem Bestimmungsort in Österreich, in der Schweiz oder in Frankreich versendet und zu diesem Zweck an den Güterabfertigungsstellen der ÖBB, der SBB oder der SNCF aufgegeben, so kann der Ausfuhrnachweis auch mit Hilfe des Frachtbriefs oder Frachtbriefdoppels der ÖBB, der SBB oder der SNCF geführt werden.

2. Auf dem Grenzbahnhof Waldshut kann die Güterabfertigungsstelle der DB beim Güterverkehr mit der Schweiz die Abfertigungsarbeiten für die SBB erledigen. Satz 2 der Nummer 1 gilt deshalb für diese Fälle entsprechend."

b) Die bisherigen Absätze 4 bis 7 werden Absätze 7 bis 10.

c) Im neuen Absatz 9 Satz 1 werden die Worte "Absatzes 5" durch die Worte "Absatzes 8" ersetzt.

7. Abschnitt 137 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 wird nach "Königreich der Niederlande" eingefügt:

"Portugiesische Republik,
Königreich Spanien,"

bb) Folgender Satz wird angefügt:

"Das gleiche gilt für die zum spanischen Hoheitsgebiet gehörenden kanarischen Inseln, für Ceuta und Melilla."

b) Absatz 6 wird wie folgt gefaßt:

"(6) Zum persönlichen Reisegepäck des außengebietlichen Abnehmers oder seines Beauftragten gehören diejenigen Gegenstände, die diese Personen bei einem Grenzübertritt mit sich führen, z.B. das Handgepäck oder die in einem von ihnen benutzten Fahrzeug befindlichen Gegenstände, sowie das anlässlich einer Reise aufgegebene Reisegepäck. Als Reise sind auch Einkaufsfahrten und der Berufsverkehr anzusehen. Ein Fahrzeug, seine Bestandteile und sein Zubehör sind kein persönliches Reisegepäck. Zum persönlichen Reisegepäck bei der Ausrüstung und Versorgung von Kraftfahrzeugen vgl. Abschnitt 130."

c) Dem Absatz 8 wird folgende Nummer 3 angefügt:

"3. Das Königreich Dänemark, die Republik Griechenland und Irland sind ermächtigt, für die Befreiung bei der Einfuhr bis auf weiteres unterhalb der Wertgrenze des § 14

Abs. 1 Nr. 2 UStDV zu bleiben. Soweit von dieser Ermächtigung Gebrauch gemacht wird, kommt die Steuerbefreiung auch für Lieferungen mit einem Wert unter der Wertgrenze des § 14 Abs. 1 Nr. 2 UStDV in Betracht, wenn die zuständigen Behörden des Einfuhrstaates, z.B. durch einen Sichtvermerk, entsprechend der Regelung in § 15 UStDV, bestätigen, daß für die Einfuhr der Gegenstände Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden ist oder erhoben wird."

58. Abschnitt 138 wird wie folgt gefaßt:

"138. Besteuerung der Einfuhr durch den Einfuhrstaat bei Ausfuhrlieferungen im nichtkommerziellen innergemeinschaftlichen Reiseverkehr

(1) Bei einer Ausfuhrlieferung im nichtkommerziellen innergemeinschaftlichen Reiseverkehr, bei der der Wert des gelieferten Gegenstandes die Wertgrenze des § 14 Abs. 1 Nr. 2 UStDV übersteigt, ist die Steuerbefreiung von der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch den anderen EWG-Mitgliedstaat abhängig. Die Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer muß durch einen Beleg nachgewiesen werden, der die in § 15 Abs. 2 UStDV bezeichneten Angaben enthalten muß. Von besonderer Bedeutung ist hierbei der Sichtvermerk der Zollbehörde oder einer sonstigen zuständigen Behörde des Einfuhrstaates. In Belgien kann der Sichtvermerk außer von den Zollbehörden auch von den mit der Kontrolle der Mehrwertsteuer befaßten Dienststellen erteilt werden. In den übrigen EWG-Mitgliedstaaten sind nur Zollbehörden für die Erteilung des Sichtvermerks zuständig. Wegen der von den Behörden verwendeten Stempel wird auf die BMF-Schreiben vom 8.3.1979 (BStBl I S. 164) und vom 14.10.1982 (BStBl I S. 785) hingewiesen. Aus dem Sichtvermerk muß hervorgehen, daß für die Einfuhr des Gegenstandes Einfuhrumsatzsteuer erhoben worden ist oder erhoben wird. Der Sichtvermerk kann nicht

durch eine entsprechende Bestätigung einer deutschen amtlichen Stelle im Einfuhrstaat ersetzt werden. Anders als bei den §§ 9 bis 11 UStDV handelt es sich bei § 15 Abs. 2 UStDV nicht um eine Sollvorschrift, sondern um eine Mußvorschrift.

(2) Für den Nachweis der Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer durch den Einfuhrstaat soll ein Vordruck nach vorgeschriebenem Muster verwendet werden. Der Nachweis kann auch durch andere Belege geführt werden - z.B. mit Hilfe von Rechnungsdurchschriften -, vorausgesetzt, daß die Belege die nach § 15 Abs. 2 UStDV geforderten Angaben und Bestätigungen enthalten."

9. Abschnitt 140 Abs. 5 Nr. 2 wird wie folgt gefaßt:

"2. Der Ausführer weist einen in einem Drittland ausgestellten Paß vor, in dem eine Aufenthaltserlaubnis für einen drei Monate übersteigenden Aufenthalt im Geltungsbereich des Ausländergesetzes vom 28.4.1965 (BGBl. I S. 353), zuletzt geändert durch Gesetz vom 16.7.1982 (BGBl. I S. 946), oder für einen Aufenthalt in einem anderen EWG-Mitgliedstaat eingetragen ist, wenn diese Erlaubnis noch nicht abgelaufen ist oder nach ihrem Ablauf noch kein Monat vergangen ist. Entsprechendes gilt bei der Eintragung "Aussetzung der Abschiebung (Duldung)". Die Abnehmerbestätigung wird jedoch nicht versagt, wenn der Ausführer nur eine Aufenthaltserlaubnis in der Form des Sichtvermerks (Visum) einer Auslandsvertretung der Bundesrepublik Deutschland besitzt und die Gesamtdauer des genehmigten Aufenthalts nicht mehr als zwölf Monate beträgt."

1. Nach Abschnitt 140 wird folgender Abschnitt 140 a eingefügt:

"140 a. Gesonderter Steuerausweis bei Ausfuhrlieferungen

Zu den Folgen eines gesonderten Steuerausweises bei Ausfuhrlieferungen vgl. Abschnitt 489 Abs. 6."

61. Abschnitt 141 Abs. 4 wird wie folgt gefaßt:

"(4) Bei Beförderungsmitteln und Transportbehältern, die ihrer Art nach von einem außergebietlichen Auftraggeber nur für unternehmerische Zwecke verwendet werden können - z.B. Binnenschiffe für gewerbliche Zwecke, Eisenbahnwagen, Seetransportbehälter, Kraftomnibusse, Lastkraftwagen, Anhänger, Tankauflieger, Tanksattelschlepper und Tankcontainer - kann unterstellt werden, daß sie nicht nur zu Transportzwecken, sondern regelmäßig auch zur Wartung, Reinigung und Instandsetzung eingeführt werden. In diesen Fällen braucht deshalb der Einfuhrzweck nicht nachgewiesen zu werden."

62. Abschnitt 145 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 3 werden folgende Sätze angefügt:

"Der Begriff der Seeschifffahrt ist nach den Vorschriften des Seerechts zu beurteilen. Entsprechend den Vorschriften des § 1 Abs. 2 der Dritten Durchführungsverordnung zum Flaggenrechtsgesetz in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 9514 - 1 - 3 veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 14.1.1977 (BGBl. I S. 59), ist als Seeschifffahrt die Schifffahrt seewärts der in den Absätzen 2 und 3 dieser Vorschrift festgelegten Grenzen anzusehen (vgl. BFH-Urteil vom 2.9.1971, BStBl 1972 II S. 45)."

b) Dem Absatz 4 Nr. 3 werden folgende Sätze angefügt:

"Diese Lieferungen sind jedoch nur dann steuerfrei, wenn sie für ein bereits vorhandenes begünstigtes Wasserfahrzeug bestimmt sind. Ein Wasserfahrzeug ist spätestens ab dem Zeitpunkt des Stapellaufs oder des Aufschwimmens im Dock

als "vorhanden" anzusehen. Die Übergabe eines neugebauten Schiffes von der Werft an den Schiffseigner ist nicht erforderlich. Lieferungen von Gegenständen, die nachweislich an eine Schiffswerft für ein Schiff nach dessen Stapellauf oder dessen Aufschwimmen im Dock bewirkt werden, sind deshalb steuerfrei. Bei Lieferungen an Unternehmer der Seeschifffahrt oder an die Gesellschaft zur Rettung Schiffbrüchiger kann davon ausgegangen werden, daß diese Gegenstände für den Einbau oder die Reparatur eines bereits vorhandenen Wasserfahrzeugs bestimmt sind."

63. Dem Abschnitt 146 Abs. 6 Nr. 3 werden die folgenden Worte angefügt:

"zuletzt geändert durch Artikel 22 des Gesetzes vom 24.4.1986 (BGBl. I S. 560),"

64. Abschnitt 148 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 wird das Zitat wie folgt gefaßt:

"(vgl. Abschnitt 247 Abs. 6)"

b) Folgende Absätze 5 bis 8 werden angefügt:

" V e r m i e t u n g v o n A l t e n h e i m e n ,
A l t e n w o h n h e i m e n u n d P f l e g e -
h e i m e n

(5) Vermietet ein Unternehmer (Vermieter) ein Altenheim, Altenwohnheim oder Pflegeheim, so ist die Frage, inwieweit das vermietete Heim Wohnzwecken dient oder zu dienen bestimmt ist, in erster Linie danach zu beurteilen, inwieweit der Inhaber (Mieter) des Heims die Räume an die Bewohner für ihre Wohnzwecke weitervermieten wird oder weiterver-

mietet hat. Soweit aufgrund des Heimvertrages Wohn- und Schlafräume zur ausschließlichen Nutzung an einzelne Heimbewohner oder an mehrere Heimbewohner gemeinsam überlassen werden, liegt eine Vermietungsleistung vor (vgl. Abschnitt 80 Abs. 2). Die an die Heimbewohner vermieteten Räume dienen in diesen Fällen Wohnzwecken im Sinne des § 9 Abs. 2 UStG.

(6) Erbringt der Inhaber des Heims in diesen Räumen weitere Leistungen, und zwar vor allem die Beköstigung und Betreuung sowie die Pflege der Heimbewohner, so ändert dies nichts daran, daß die Räume Wohnzwecken dienen. Andere Räume, in denen oder unter deren Verwendung die bezeichneten Leistungen erbracht werden, dienen jedoch nicht Wohnzwecken im Sinne des § 9 Abs. 2 UStG. Zu diesen Räumen gehören insbesondere allgemeine Aufenthaltsräume, Speiseräume, Küchenräume und Räume zur ärztlichen und pflegerischen Behandlung der Heimbewohner.

(7) Räume, die zur Nutzung aller vorstehend bezeichneten Räume erforderlich sind, z.B. Treppenhäuser, Korridore, Heizungskeller, dienen nur teilweise Wohnzwecken. Ihre Zweckbestimmung ist im Regelfall in dem Verhältnis aufzuteilen, in dem die Wohnzwecken dienenden Räume zu den nicht Wohnzwecken dienenden Räumen stehen.

V e r m i e t u n g v o n H o t e l s u n d F e r i e n w o h n u n g e n

(8) Grundstücke mit Gebäuden, in denen ein Unternehmer Wohn- und Schlafräume zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält (§ 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, Abschnitt 84), dienen unternehmerischen Zwecken, z.B. Hotels, Ferienwohnungen. Bei der Vermietung und Verpachtung dieser Grundstücke oder bei der Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten an diesen Grundstücken ist daher die Möglichkeit, auf die Steuerbefreiung nach § 9 Abs. 1 UStG zu verzichten, nicht ausgeschlossen."

65. Nach Abschnitt 148 wird folgender Abschnitt 148 a eingefügt:

"148 a. Zwischenmietverhältnisse bei Bauherrenmodellen und vergleichbaren Modellen

(1) Ein Verzicht auf die Steuerbefreiung bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken zu Wohnzwecken ist nach § 27 Abs. 5 UStG nur dann möglich, wenn das auf dem Grundstück errichtete Gebäude

1. vor dem 1. Januar 1985 fertiggestellt worden ist

oder

2. vor dem 1. April 1985 fertiggestellt worden ist und mit der Errichtung des Gebäudes vor dem 1. Juni 1984 begonnen wurde.

Der "Beginn der Errichtung" und die "Fertigstellung" sind nach den einkommensteuerrechtlichen Regelungen in Abschnitt 52 Abs. 3 EStR und Abschnitt 57 EStR zu beurteilen.

(2) Die Einschaltung gewerblicher Zwischenmieter kann umsatzsteuerlich nicht anerkannt werden, wenn in ihr ein Mißbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zu sehen ist (§ 42 AO). Die Beteiligten sind in diesem Fall so zu behandeln, wie es einer den wirtschaftlichen Vorgängen angemessenen rechtlichen Gestaltung entspricht. Anlaß zur Prüfung, ob ein Gestaltungsmißbrauch vorliegt, ist immer dann gegeben, wenn der Eigentümer mit der Zwischenvermietung lediglich den Vorsteuerabzug erreichen will und für die Zwischenvermietung wirtschaftliche oder sonst beachtliche Gründe nicht erkennbar sind. Ein wirtschaftlicher Grund fehlt im allgemeinen dann, wenn der Eigentümer die Risiken der Vermietung - z.B. die Risiken der Erstvermietung, der Weitervermietung und des Miet-

ausfalls - weiterhin wirtschaftlich selbst trägt. Anzeichen dafür sind gegeben, wenn der Eigentümer im Hinblick auf das Zwischenmietverhältnis an den Zwischenmieter oder an andere Personen, z.B. Garantiegeber, offen oder verdeckt erhebliche Zahlungen leistet oder erhebliche Einnahmeverzichte hinnimmt. Zu berücksichtigen sind hierbei insbesondere:

1. Gebühren für eine Mietausfallgarantie oder eine Mietausfallversicherung,
2. Gebühren für eine Vermittlung des Zwischenmietvertrages,
3. Gebühren für eine Vermietungs- oder Vermietungsdurchführungsgarantie,
4. Mietverzichte des Eigentümers. Ein Mietverzicht liegt vor, wenn der Zwischenmieter trotz Anmietung für einen bestimmten Zeitraum noch nicht zur Zahlung der Miete verpflichtet ist. Ferner ist ein Mietverzicht gegeben, wenn der Eigentümer damit einverstanden ist, daß die Anmietung durch den Zwischenmieter nicht ab Bezugsfertigkeit, sondern zu einem späteren Zeitpunkt erfolgt.

(3) Erhebliche Zahlungen und Mietverzichte des Eigentümers (Absatz 2) liegen in der Regel nicht vor, wenn sie insgesamt den Betrag von 4 Monatsmieten nicht übersteigen und die Laufzeit des Zwischenmietvertrages mindestens 5 Jahre beträgt. In diesen Fällen ist deshalb davon auszugehen, daß das wirtschaftliche Risiko auf den Zwischenmieter übergegangen ist.

(4) Anhaltspunkte für einen fehlenden wirtschaftlichen oder sonstigen Grund können sich auch daraus ergeben, daß der Zwischenmieter keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet. Dies kann insbesondere angenommen werden, wenn mit der An- und Weitervermietung keine Gewinnchancen verbunden sind.

(5) Gehen die Gewinnchancen des Zwischenmieters im Hinblick auf die von ihm zu übernehmenden Risiken nicht deutlich über das als übliche Verwaltungsgebühr anzusehende Entgelt hinaus, so hat der Zwischenmieter nach der Rechtsprechung (BFH-Urteile vom 15.12.1983, BStBl 1984 II S. 388, 393, 395, 398) die Stellung eines Geschäftsbesorgers. Von der Prüfung, ob angemessene

Gewinnchancen vorliegen, kann abgesehen werden, wenn die Rohgewinnmarge mindestens 10 % der Endmiete ohne Nebenkosten beträgt. Hierbei ist eine Mischkalkulation des Zwischenmieters innerhalb eines Bauvorhabens, die insgesamt der bezeichneten Marge entspricht, nicht zu beanstanden.

(6) Zu den Einnahmeverzichten im Sinne von Absatz 2 kann auch die nach der ersten Gebrauchsüberlassung vertraglich vereinbarte Herabsetzung des Mietzinses gehören. Ein solcher Einnahmeverzicht ist gegeben, wenn der Eigentümer für die Herabsetzung des Mietzinses keine über die Erhaltung des Vorsteuerabzugs hinausgehenden wirtschaftlichen Gründe hat. Wirtschaftliche Gründe liegen vor, wenn ohne die Herabsetzung des Mietzinses die Erzielung der Mieteinnahmen für den Eigentümer gefährdet wäre. Von einer Gefährdung der Mieteinnahmen ist auszugehen, wenn der Eigentümer glaubhaft machen kann, daß sich in der Endvermietung der Wohnung besondere Vermietungsrisiken zeigen und daß ohne die Herabsetzung des Mietzinses ein Mietausfall aus dem Zwischenmietverhältnis zu erwarten wäre. Ein besonderes Vermietungsrisiko liegt in der Regel nicht vor, wenn die Wohnung an einen Endmieter vermietet ist oder nur vorübergehend leersteht. Ein Einnahmeverzicht durch Herabsetzung des Mietzinses ist nur zu berücksichtigen, wenn die Herabsetzung 5 v.H. des ursprünglich vereinbarten Mietzinses übersteigt.

(7) Wird ein umsatzsteuerrechtlich anerkanntes Zwischenmietverhältnis mit einem neuen Zwischenmieter unverändert fortgeführt, ist auch das neue Zwischenmietverhältnis anzuerkennen. Wird bei der Begründung eines neuen Zwischenmietverhältnisses ein niedrigerer Mietzins vereinbart, so ist das Zwischenmietverhältnis nur anzuerkennen, wenn der Eigentümer glaubhaft macht, daß sich in der Endvermietung der Wohnung besondere Vermietungsrisiken zeigen. Im übrigen gilt Absatz 6 sinngemäß. Bei Zahlungen und Mietverzichten des Eigentümers im Hinblick auf das neue Zwischenmietverhältnis sind die Absätze 2 und 3 anzuwenden. Hierbei sind Zahlungen und Mietverzichte aus früheren Zwischenmietverhältnissen zu berücksichtigen.

(8) Wird hingegen ein umsatzsteuerrechtlich anerkanntes Zwischenmietverhältnis beendet - z.B. durch Vertragsablauf, Kündigung einer der Vertragsparteien oder Kündigung des Konkursverwalters - und tritt der Eigentümer vor der Begründung eines neuen Zwischenmietverhältnisses in mietvertragliche Beziehungen zu einem nichtunternehmerischen Endmieter, so liegt eine Änderung der Verhältnisse vor, die zur Berichtigung des Vorsteuerabzugs führt (§ 15 a UStG). Tritt die Änderung im ersten Jahr der Verwendung ein, ist die Vorsteuer nach § 15 Abs. 4 UStG aufzuteilen (vgl. Abschnitte 208 und 215 Abs. 4). Auf die Dauer der zwischenzeitlichen Endvermietung kommt es nicht an.

(9) Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 15 a Abs. 1 UStG liegt auch vor, wenn der Eigentümer ein von der Finanzverwaltung bestandskräftig anerkanntes Zwischenmietverhältnis unter Berufung auf die spätere BFH-Rechtsprechung (vgl. insbesondere BFH-Urteil vom 23.8.1984, BStBl II S. 731) in den Folgejahren nicht mehr fortführt und unmittelbare, nach § 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG steuerfreie Vermietungsumsätze an Endmieter erklärt. Das gilt grundsätzlich auch dann, wenn der Eigentümer geltend macht, durch die spätere BFH-Rechtsprechung sei ihm die Möglichkeit genommen, das Zwischenmietverhältnis in den Folgejahren fortzuführen. Sofern im Einzelfall keine besonderen Gründe vorliegen, z.B. Entscheidung auf Grund unrichtiger Angaben des Unternehmers, bestehen jedoch aus Billigkeitsgründen keine Bedenken, für die Folgejahre, in denen der Unternehmer weiterhin nach dem zunächst anerkannten Zwischenmietverhältnis verfährt und seine Vermietungsumsätze an den Zwischenmieter dementsprechend auch künftig der Umsatzsteuer unterwirft, von einer Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15 a UStG abzusehen."

5. In Abschnitt 149 Abs. 3 werden die Sätze 2 und 3 durch folgende Sätze ersetzt:

"Vertragsstrafen, die wegen Nichterfüllung oder wegen nicht gehöriger Erfüllung geleistet werden, haben Schadensersatzcharakter (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). Auch Verzugszinsen, Fälligkeitszinsen, Prozeßzinsen und Nutzungszinsen sind nicht Teil des Entgelts, sondern Schadensersatz (vgl. Abschnitt 3 Abs. 3). Wegen der Behandlung der Teilzahlungszuschläge vgl. Abschnitt 29 a. Das erhöhte Beförderungsentgelt, das Personenbeförderungsunternehmer von sogenannten Schwarzfahrern erheben, ist regelmäßig kein Entgelt für die Beförderungsleistung oder eine andere steuerbare Leistung des Beförderungsunternehmers (BFH-Urteil vom 25.11.1986, BStBl 1987 II S. 228)."

6. In Abschnitt 150 Abs. 3 wird dem Beispiel 2 folgendes Zitat angefügt:

"(vgl. BFH-Urteil vom 26.6.1986, BStBl II S. 723)"

7. Abschnitt 151 wird wie folgt geändert:

- a) Dem Absatz 3 werden folgende Sätze angefügt:

"Hat der leistende Unternehmer eine Vertragsstrafe wegen nicht gehöriger Erfüllung an den Leistungsempfänger zu zahlen, so liegt darin keine Entgeltsminderung (vgl. Abschnitt 3 Abs. 2). Die nach der Milch-Garantiemengen-Verordnung vom 25.3.1984 (BGBl. I S. 720) erhobene Abgabe mindert nicht das Entgelt für die Milchlieferungen des Erzeugers."

- b) In Absatz 5 Satz 5 wird das Zitat "(vgl. Abschnitt 29 Abs. 4)" durch das Zitat "(vgl. Abschnitt 29 a Abs. 1 und 2)" ersetzt.

69. In Abschnitt 153 Abs. 3 Beispiel 1 Nr. 1 wird das Wort "DAT-Schätzpreis" durch die Worte "Schätzpreis eines amtlich bestellten Kraftfahrzeugsachverständigen" ersetzt.

70. In Abschnitt 154 Abs. 1 Satz 2 wird das Zitat wie folgt gefaßt:

"(vgl. BFH-Urteile vom 30.8.1962, BStBl III S. 455, und vom 27.5.1986, BStBl II S. 654)".

71. In Abschnitt 155 Abs. 2 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

"In diese Kosten sind - unabhängig von der Einkunftsermittlungsart - die nach § 15 UStG abziehbaren Vorsteuerbeträge nicht einzubeziehen."

72. Abschnitt 158 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 Beispiel 3 Buchstabe b wird wie folgt gefaßt:

"b) Der Verein ist als gemeinnützig anerkannt.

Mitglieder gemeinnütziger Vereine dürfen im Gegensatz zu Mitgliedern anderer Vereine nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten. Soweit bei der Körperschaftsteuer-Veranlagung des Vereins keine Feststellungen getroffen werden, daß diese Grundsätze nicht beachtet wurden, ist aus Vereinfachungsgründen für die Umsatzsteuer davon auszugehen, daß die Entgelte für Sonderleistungen an Mitglieder gemeinnütziger Vereine im Bereich von wirt-

schaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, und der Vermögensverwaltung, z.B. Vermietung, mindestens kostendeckend sind. Für Sonderleistungen im ideellen Bereich und im Bereich von Zweckbetrieben ist als Bemessungsgrundlage stets das von den Mitgliedern gezahlte Entgelt anzusetzen, auch wenn es nicht kostendeckend ist.

§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG greift deshalb nicht ein."

b) Folgender Absatz 3 wird angefügt:

"(3) Bei der Vermietung und Verpachtung von Gebäuden - einschließlich der zusammen mit dem Gebäude vermieteten Betriebsvorrichtungen - gehören zu den nach § 10 Abs. 5 Nr. 1, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG anzusetzenden Kosten auch die Absetzungen für Abnutzung (AfA), erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen. Bei Inanspruchnahme von degressiver AfA, von erhöhten Absetzungen oder von Sonderabschreibungen ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Ermittlung der Kosten abweichend von der ertragsteuerlichen Behandlung nur die AfA in gleichen Jahresbeträgen (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 EStG) zugrunde gelegt werden. Dabei darf die AfA-Bemessungsgrundlage jedoch nicht um ertragsteuerrechtlich zulässige Abzüge, z.B. den Abzug nach § 6 b EStG, gekürzt werden. Bei Gebäuden, die mit Zuschüssen aus öffentlichen oder privaten Mitteln angeschafft oder hergestellt worden sind, ist als AfA-Bemessungsgrundlage der vom Unternehmer selbst, also ohne Berücksichtigung der Zuschüsse, aufgewendete Betrag anzusetzen.

Will der Unternehmer bei der Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage nur die AfA in gleichen Jahresbeträgen als Teil der Kosten behandeln, bleibt er daran für die Dauer der Vermietung oder Verpachtung des Gebäudes gebunden. Aus seinen Aufzeichnungen muß hervorgehen, wie er die von der ertragsteuerlichen Behandlung abweichende Berechnung der AfA vorgenommen hat."

73. Abschnitt 160 Abs. 1 Satz 2 wird wie folgt gefaßt:

"Zur Anwendung des ermäßigten Steuersatzes auf die in der Anlage des UStG aufgeführten Gegenstände vgl. das BMF-Schreiben vom 27.12.1983 (BStBl I S. 567), geändert durch die BMF-Schreiben vom 7.1.1985 (BStBl I S. 51) und 30.12.1985 (BStBl 1986 I S. 31)."

74. Abschnitt 167 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

"Das Senden von Spielfilmen durch private Fernsehunternehmen, z.B. im Rahmen des Pay-TV (Abruffernsehen), ist weder nach Buchstabe b noch nach Buchstabe c des § 12 Abs. 2 Nr. 7 UStG begünstigt."

b) In Absatz 3 wird am Ende des Satzes 3 folgendes Zitat angefügt:

"(vgl. BFH-Urteil vom 29.11.1984, BStBl 1985 II S. 271)".

75. Abschnitt 168 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 1 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 144 des Gesetzes vom 2.3.1974 (BGBl. I S. 469)" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 8 des Gesetzes vom 18.12.1986 (BGBl. I S. 2496)" ersetzt.

bb) Nach Satz 1 wird folgender Satz eingefügt:

"Ob dies der Fall ist, bestimmt sich nach dem entsprechend der vertraglichen Vereinbarung erzielten wirtschaftlichen Ergebnis."

b) In Absatz 2 Satz 3 werden in der Klammer die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 287 Nr. 21 des Gesetzes vom 2.3.1974, BGBl. I S. 469" durch die Worte "zuletzt geändert durch Artikel 10 Abs. 13 des Gesetzes vom 19.12.1985, BGBl. I S. 2355, 2425" ersetzt.

c) Absatz 3 Nr. 1 wird wie folgt gefaßt:

"1. Sprachwerke, wie Schriftwerke und Reden, sowie Programme für die Datenverarbeitung (vgl. Absätze 1 und 6 bis 14);".

d) Die Zwischenüberschrift vor Absatz 13 wird wie folgt gefaßt:

"Vorträge, Reden, Gutachten, technische Darstellungen".

e) Dem Absatz 14 werden folgende Sätze angefügt:

"Zu den geschützten Werken im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 UrhG können auch Sprachwerke gehören, in die ausschließlich handwerkliche, technische und wissenschaftliche Kenntnisse und Erfahrungen eingeflossen sind, z.B. technische Darstellungen und Handbücher, Darstellungen und Erläuterungen technischer Funktionen, Bedienungs- und Gebrauchsanleitungen sowie Wartungs-, Pflege- und Reparaturanleitungen. Voraussetzung hierfür ist, daß es sich um persönliche geistige Schöpfungen handelt, die eine individuelle Eigenart aufweisen. Es genügt, daß die individuelle Prägung in der Form und Gestaltung des Werks zum Ausdruck kommt."

f) Dem Absatz 18 wird folgender Satz angefügt:

"Das gleiche gilt für die Herstellung und Überlassung von Luftbildaufnahmen für planerische Zwecke - z.B. Landesplanung, Natur- und Umweltschutz oder Erfassung und Bilanzierung der Flächennutzung -, für Zwecke der Geodäsie - z.B. auch photographische Meßbilder (Photogramme) nach dem Verfahren der Photogrammetrie - oder für bestimmte wissenschaftliche Zwecke - z.B. auf dem Gebiet der Archäologie -, selbst wenn damit auch urheberrechtliche Nutzungsrechte übertragen werden."

g) Folgender Absatz 23 wird angefügt:

"(23) Kann ein urheberrechtlich geschütztes Werk, z.B. ein Sprachwerk, vom Auftraggeber nur durch die Ausnutzung von Rechten an diesem Werk bestimmungsgemäß verwendet werden und werden ihm daher die entsprechenden Nutzungsrechte eingeräumt oder übertragen, so bildet die Einräumung oder Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte den wesentlichen Inhalt der Leistung. Die Herstellung des Werks geht als Vorstufe für die eigentliche Leistung in dieser auf, und zwar auch dann, wenn das Werkoriginal dem Auftragsgeber überlassen wird."

Beispiel 1:

Bei der Überlassung von urheberrechtlich geschützten Kopiervorlagen für Unterrichtszwecke ist wesentlicher Inhalt der Leistung die Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte. Das gilt auch für die Überlassung von Kopiervorlagen an Personen, die diese nicht selbst für Unterrichtszwecke verwenden, z.B. an Buchhändler.

Beispiel 2:

Bei der Erarbeitung urheberrechtlich geschützter technischer Dienstvorschriften (Benutzungsunterlagen) stellt die Überlassung des Manuskripts oder druckfertiger Vorlagen zur Verwertung - z.B. zur Vervielfältigung - lediglich eine unselbständige Nebenleistung zur Hauptleistung dar, die in der Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte besteht. Wird jedoch vertraglich neben der Erarbeitung einer Dienstvorschrift auch die Lieferung der benötigten Exemplare dieses Werks vereinbart, so liegt eine einheitliche Hauptleistung (Lieferung) vor, in der die Erarbeitung der Dienstvorschrift als unselbständige Nebenleistung aufgeht. Auf diese Lieferung ist aber nach § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 UStG in Verbindung mit Nr. 43 der Anlage des UStG ebenfalls der ermäßigte Steuersatz anzuwenden.

Beispiel 3:

Die Erstellung von urheberrechtlich geschütztem technischem Schulungsmaterial - Lehrtafeln, Lehrfilme, bei denen der Auftragnehmer im urheberrechtlichen Sinne Hersteller des Lehrfilms ist, Diapositive - ist nach ihrem wesentlichen Inhalt auch dann eine unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG fallende sonstige Leistung, wenn der erstellte Entwurf, die Druck- oder Kopiervorlagen, das Filmwerk oder die Diapositive dem Auftraggeber übergeben werden.

Wird bei der Erstellung von Lehrtafeln zusätzlich zur Übertragung urheberrechtlicher Nutzungsrechte auch die Herstellung und Lieferung der benötigten Exemplare (Vervielfältigungsstücke) übernommen, so liegt eine nicht unter § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchstabe c UStG fallende Werklieferung vor, auf die nach § 12 Abs. 1 UStG der allgemeine Steuersatz anzuwenden ist."

76. Abschnitt 170 wird wie folgt geändert:

a) Dem Absatz 1 wird folgender Satz angefügt:

"Der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG kommt nur für die L e i s t u n g e n der begünstigten Körperschaften in Betracht, nicht jedoch für den Eigenverbrauch nach § 1 Abs. 1 Nr. 2 UStG."

b) Absatz 2 wird wie folgt gefaßt:

"(2) Die auf Grund des Reichssiedlungsgesetzes von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen sind nur begünstigt, wenn sie alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Sinne der AO erfüllen. Dem allgemeinen Steuersatz unterliegen die Leistungen insbesondere dann, wenn in der Satzung oder dem Gesellschaftsvertrag die Ausschüttung von Dividenden in entsprechender Anwendung des § 9 Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetz (WGG) vorgesehen ist. Wegen der Übergangsregelung für Leistungen auf Grund von Verträgen, die vor dem 1. Januar 1987 geschlossen worden sind, vgl. BMF-Schreiben vom 4.8.1986 (BStBl I S. 392). Nicht begünstigt sind dagegen die Leistungen von Wohnungsunternehmen, die nach den Vorschriften des WGG, nicht aber nach den §§ 51 bis 68 AO als gemeinnützig anerkannt worden sind. Das gleiche gilt für die Leistungen der Prüfungsverbände gemeinnütziger Wohnungsunternehmen, der Heimstätten und Landesentwicklungsgesellschaften, die nach dem WGG als Organe der staatlichen Wohnungspolitik als gemeinnützig anerkannt worden sind. Von Hoheitsträgern zur Ausführung hoheitlicher Aufgaben, z.B. im Bereich der Müll- und Abwasserbeseitigung, eingeschaltete Kapitalgesellschaften sind wegen fehlender Selbstlosigkeit (§ 55 AO) nicht gemeinnützig tätig."

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) Folgende Nummer 4 wird eingefügt:

"4. Krankenfahrten, die von gemeinnützigen und mildtätigen Organisationen ausgeführt werden, erfüllen nicht die Voraussetzungen des § 66 Abs. 2 AO und sind deshalb keine Einrichtungen der Wohlfahrtspflege. Die Annahme eines Zweckbetriebs nach § 65 AO scheidet aus Wettbewerbsgründen aus, so daß die Krankenfahrten als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne der §§ 64 und 14 AO zu behandeln sind. Krankenfahrten sind Fahrten von Patienten, für die ein Arzt die Beförderung in einem Personenkraftwagen, Mietwagen oder Taxi verordnet hat."

bb) Die bisherigen Nummern 4 bis 6 werden Nummern 5 bis 7.

d) Absatz 5 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 1 werden nach dem Wort "kulturellen" der Beistrich und das Wort "sportlichen" gestrichen.

bb) In Satz 2 werden nach dem Wort "kulturellen" die Worte "und sportlichen" gestrichen.

cc) Folgende Sätze werden angefügt:

"Unter geselligen Veranstaltungen sind Veranstaltungen zu verstehen, die der Pflege der vereinsinternen Geselligkeit, des Zusammengehörigkeitsgefühls der Mitglieder und der Werbung neuer Mitglieder dienen. Veranstaltungen, bei denen Nichtmitglieder unbegrenzten Zutritt haben und die den Zuschnitt gewerblicher Veranstaltungen haben, rechnen nicht dazu. Zum Verkauf von Geträn-

ken und Eßwaren bei Veranstaltungen gemeinnütziger Vereine als nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vgl. BFH-Urteile vom 21.8.1985 (BStBl 1986 II S. 88 und 92)."

e) Folgender Absatz 7 wird angefügt:

"(7) Sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins sind ein Zweckbetrieb, wenn kein bezahlter Sportler im Sinne des § 67 a Satz 1 Nr. 1 und 2 AO teilnimmt. Andere sportliche Veranstaltungen sind ein nicht begünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Durch einen derartigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird die Gemeinnützigkeit des Vereins unter den Voraussetzungen des § 67 a letzter Satz AO nicht berührt. Bei einem Sportverein, der Fußballveranstaltungen unter Einsatz seiner Lizenzspieler nach dem Bundesligastatus des Deutschen Fußballbundes e.V. durchführt, sind sämtliche sportlichen Veranstaltungen gegen Entgelt als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO zu behandeln."

77. Abschnitt 171 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 werden die Worte "Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist nicht" durch die Worte "Bei der Verabreichung von Heilbädern, die ihrer Art nach allgemein Heilzwecken dienen, z.B. von Saunabädern, ist nicht erforderlich" ersetzt.

bb) Nach Satz 3 werden folgende Sätze eingefügt:

"Dies gilt jedoch nicht für Leistungen, die anderen - z.B. kosmetischen - Zwecken dienen und bei denen Heilzwecke von vornherein ausgeschlossen sind. UV-

Lichtbehandlungen ohne ärztliche Verordnung in Bräunungs- und Sonnenstudios stellen daher keine begünstigte Verabreichung eines Heilbads dar."

b) In Absatz 4 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

"Bei der Bereitstellung von Kureinrichtungen handelt es sich um eine einheitliche Gesamtleistung, die sich aus verschiedenartigen Einzelleistungen - z.B. die Veranstaltung von Kurkonzerten, das Gewähren von Trinkkuren sowie das Überlassen von Kurbädern, Kurstränden, Kurparks und anderen Kuranlagen oder -einrichtungen zur Benutzung - zusammensetzt."

78. Abschnitt 172 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 Satz 3 wird das Zitat " (§ 2 und § 7 Abs. 2 Nr. 2 und Abs. 3 UStDV)" durch das Zitat " (§§ 2 und 7 Abs. 2 Nr. 2, Abs. 3 und 5 UStDV)" ersetzt.

b) Folgende Absätze 4 bis 6 werden angefügt:

"(4) Personenbeförderungen mit Schiffen können mit der Unterbringung und der Verpflegung der beförderten Personen verbunden sein. Soweit Unterbringung und Verpflegung erforderlich sind, um die Personenbeförderung planmäßig durchführen zu können, sind sie als unselbständige Nebenleistungen zur Beförderungsleistung anzusehen. Ihre Besteuerung richtet sich deshalb nach den Absätzen 1 bis 3.

(5) Bei Pauschalreisen mit Kabinenschiffen auf Binnenwasserstraßen sind die Unterbringung und Verpflegung der Reisenden auf den Schiffen ebenfalls erforderlich, um die Personenbeförderung entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen durchführen zu können. Unterbringung und Verpfle-

gung sind deshalb auch hier als Nebenleistungen zur Beförderungsleistung anzusehen. Soweit die Personenbeförderungen im Erhebungsgebiet ausgeführt werden oder nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Erhebungsgebiet zu behandeln sind, unterliegen die Leistungen einschließlich der Unterbringung und Verpflegung dem ermäßigten Steuersatz.

(6) Werden jedoch bei den in Absatz 5 bezeichneten Schiffsreisen Leistungen an die Reisenden erbracht, die nicht mit dem Pauschalentgelt für Beförderung, Unterbringung und Verpflegung abgegolten sind, so ist davon auszugehen, daß diese Leistungen nicht erforderlich sind, um die Beförderungsleistung planmäßig durchführen zu können. Es handelt sich hier z.B. um die Lieferung von Getränken, Süßwaren, Tabakwaren und Andenken. Soweit diese Lieferungen im Erhebungsgebiet ausgeführt werden oder nach § 1 Abs. 3 UStG wie Umsätze im Erhebungsgebiet zu behandeln sind, fallen sie nicht unter die Steuerermäßigung für die Beförderung von Personen mit Schiffen."

79. In Abschnitt 177 Abs. 1 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

"Die Steuer entsteht in der gesetzlichen Höhe unabhängig davon, ob die am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmer von den ihnen vom Gesetz gebotenen Möglichkeiten der Rechnungserteilung mit gesondertem Steuerausweis und des Vorsteuerabzugs Gebrauch machen oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 7.7.1983, BStBl 1984 II S. 70)."

80. In Abschnitt 179 werden der Zwischenüberschrift vor Absatz 1 folgende Worte angefügt: ", zuletzt geändert durch Verordnung vom 10.6.1985 (BGBl. I S. 961)".

31. Dem Abschnitt 183 wird folgender Absatz 5 angefügt:

"(5) Der zur Abrechnung über den Leistungsaustausch Verpflichtete kann sich im Abrechnungsverfahren dritter Personen bedienen, dagegen grundsätzlich nicht seines am Leistungsaustausch beteiligten Geschäftspartners (vgl. BFH-Beschluß vom 28.4.1983, BStBl II S. 525). Das gilt sowohl für Rechnungen des leistenden Unternehmers als auch für Abrechnungen des Leistungsempfängers (vgl. Abschnitt 184)."

32. Dem Abschnitt 188 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

"Das gilt nicht bei der Veräußerung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, sofern der Veräußerer seine Umsätze nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG versteuert (vgl. auch Abschnitt 192 Abs. 5 Nr. 3)."

33. Abschnitt 189 Abs. 6 wird wie folgt geändert:

a) In Satz 1 werden nach dem Wort "Ausfuhrlieferung" folgende Worte eingefügt:

"oder eine nicht steuerbare Lieferung im Außengebiet".

b) Nach Satz 3 werden folgende Sätze angefügt:

"Die Folgen des § 14 Abs. 2 UStG treten nicht ein, wenn in Rechnungen für nicht steuerpflichtige Lieferungen lediglich der Gesamtpreis einschließlich Umsatzsteuer in einem Betrag angegeben wird. Deshalb erübrigt sich hierbei die Rückgabe der Originalrechnung, wenn der Lieferer dem Abnehmer die in den Kaufpreis einkalkulierte Umsatzsteuer nachträglich erstattet, z.B. nach Erhalt des Ausfuhrnachweises."

84. Abschnitt 190 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 2 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Nummer 2 werden folgende Nummern 3 und 4 eingefügt:

"3. Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesonder-
tem Steuerausweis, in der er statt des tatsächlich
gelieferten Gegenstandes - z.B. ein für den priva-
ten Bedarf des Abnehmers bestimmtes Fernsehgerät -
einen anderen, von ihm nicht gelieferten Gegenstand
- z.B. eine im Unternehmen des Abnehmers verwend-
bare Büromaschine - aufführt, oder statt der tat-
sächlich ausgeführten sonstigen Leistung - z.B. Ge-
stellung von Arbeitnehmern - eine andere, von ihm
nicht erbrachte Leistung - z.B. Beton eingebaut -
angibt.

4. Ein Unternehmer erteilt eine Rechnung mit gesonder-
tem Steuerausweis für eine Leistung, die er nicht
im Rahmen seines Unternehmens ausführt - z.B. Ver-
kauf eines Gegenstandes aus dem Privatbereich -."

bb) Die bisherige Nummer 3 wird Nummer 5 und wie folgt ge-
faßt:

"5. Ein Nichtunternehmer, z.B. eine Privatperson oder
ein Hoheitsbetrieb einer juristischen Person des
öffentlichen Rechts, weist in einer Urkunde einen
Steuerbetrag gesondert aus. Das gilt auch für den-
jenigen, der Abrechnungen dadurch in den Verkehr
bringt, daß er sie einem anderen zur beliebigen
Verwendung überläßt. Der Nichtunternehmer schuldet
den Steuerbetrag, gleichgültig ob er eine Leistung
ausführt oder nicht. Hat ein Nichtunternehmer über

seine Leistung abgerechnet, schuldet er den gesondert ausgewiesenen Steuerbetrag auch dann nach § 14 Abs. 3 UStG, wenn im zwischenunternehmerischen Abrechnungsverkehr nach den Grundsätzen über die Verteilung der Abrechnungsbefugnis mit einer Gutschrift des Leistungsempfängers statt mit einer Rechnung des leistenden Unternehmers abzurechnen gewesen wäre (vgl. BFH-Beschluß vom 13.9.1984, BStBl 1985 II S. 20)."

b) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 3 wird wie folgt gefaßt:

"Eine sachliche Härte ist z.B. auch anzunehmen, wenn die Leistung, über die in der Rechnung abgerechnet wird, vom Aussteller ausgeführt worden ist und glaubhaft gemacht wird, daß nur irrtümlich ein unzutreffender Leistungsempfänger oder eine unrichtige Leistungsbezeichnung angegeben wurde."

bb) Beispiel 1 wird wie folgt gefaßt:

"Beispiel 1:

Ein Bauhandwerker erteilt eine Rechnung mit gesondert ausgewiesener Steuer auf den Namen der Bauherrengemeinschaft anstatt auf den Namen des Bauherrn, obwohl dieser im konkreten Fall den Auftrag erteilt hat und damit umsatzsteuerlich Leistungsempfänger ist."

85. Abschnitt 192 wird wie folgt geändert:

a) Absatz 3 wird wie folgt geändert:

aa) Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

"Ein gesonderter Steuerausweis liegt nicht vor, wenn die in einem Vertrag enthaltene Abrechnung offen läßt, ob der leistende Unternehmer den Umsatz steuerfrei oder steuerpflichtig (§ 9 UStG) behandeln will (vgl. Abschnitt 183 Abs. 2), oder in der Urkunde nicht durch Angaben tatsächlicher Art zum Ausdruck kommt, daß die gesondert ausgewiesene Steuer auf Lieferungen oder sonstigen Leistungen des Rechnungsausstellers an den Leistungsempfänger beruht (BFH-Urteil vom 12.6.1986, BStBl II S. 721)."

bb) Folgende Sätze werden angefügt:

"Eine Rechnung im Sinne des § 14 UStG ist auch bei der Abrechnung der Leistung des Konkursverwalters an den Gemeinschuldner erforderlich. Der Beschluß des Konkursgerichts über die Festsetzung der Vergütung ist für den Vorsteuerabzug nicht ausreichend (vgl. BFH-Urteil vom 20.2.1986, BStBl II S. 579)."

b) Absatz 14 wird wie folgt gefaßt:

"(14) Eine Lieferung oder sonstige Leistung wird grundsätzlich an diejenige Person ausgeführt, die aus dem schuldrechtlichen Vertragsverhältnis, das dem Leistungsaustausch zugrunde liegt, berechtigt oder verpflichtet ist (BFH-Beschluß vom 13.9.1984, BStBl 1985 II S. 21). Die Leistung muß in die unternehmerische Sphäre des Unternehmers eingehen (vgl. BFH-Urteile vom 20.12.1984, BStBl 1985 II S. 176

vom 4.7.1985, BStBl 1985 II S. 538, und vom 18.12.1986, BStBl 1987 II S. 350). Ob dies zutrifft, ist nach dem Innenverhältnis zu beurteilen. Danach muß die Verwendung der bezogenen Leistung in der unternehmerischen Sphäre objektiv möglich und auch durchgeführt sein. Die für die Bewirtung von Geschäftsfreunden anläßlich eines besonderen persönlichen Ereignisses, z.B. 65. Geburtstag des Unternehmers, in Rechnung gestellte Steuer ist als Vorsteuer abziehbar, wenn die Bewirtung durch die Geschäftsbeziehungen des Unternehmers veranlaßt ist (BFH-Urteil vom 12.12.1985, BStBl 1986 II S. 216). Als Nachweis dafür, daß die Leistung für das Unternehmen bezogen wurde, sind zutreffende Angaben des leistenden Unternehmers über Art und Umfang der von ihm ausgeführten Leistung in der Rechnung oder in den in § 33 Abs. 1 UStDV bezeichneten Unterlagen erforderlich. Für die Frage, ob eine Leistung für das Unternehmen vorliegt, sind die Verhältnisse im Zeitpunkt des Umsatzes an den Unternehmer maßgebend. Bei der Anschaffung von Freizeitgegenständen, z.B. von Segelbooten, Segelflugzeugen und Wohnwagen, ist zu berücksichtigen, daß nach der Lebenserfahrung für den Bezug dieser Gegenstände in der Regel nichtunternehmerische Gründe vorliegen. In diesen Fällen scheidet daher der Abzug der auf die Anschaffung entfallenden Vorsteuerbeträge unabhängig von einer späteren teilweisen unternehmerischen Verwendung aus."

c) Absatz 17 wird wie folgt geändert:

aa) In Nummer 2 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

"Vorsteuerbeträge, die durch den Erwerb, die Herstellung sowie die Verwendung oder Nutzung eines einheitlichen Gegenstandes anfallen - z.B. durch den Ankauf oder die Anmietung sowie die laufende Unterhaltung eines Kraftwagens - können in vollem Umfang abgezogen werden."

bb) Der letzte Satz wird gestrichen.

d) Absatz 19 wird wie folgt gefaßt:

"(19) Zum Vorsteuerabzug in besonderen Fällen wird auf folgende Regelungen hingewiesen:

1. Errichtung von Gebäuden auf fremdem Boden,
vgl. BMF-Schreiben vom 23.7.1986 (BStBl I S. 432);
2. Einrichtungen, bei denen neben dem unternehmerischen auch ein nichtunternehmerischer Bereich besteht, z.B. bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Vereinen,
vgl. Abschnitte 22 und 212;
3. Garantieleistungen in der Reifenindustrie,
vgl. BMF-Schreiben vom 21.11.1974 (BStBl I S. 1021);
4. Garantieleistungen und Freiinspektionen in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. BMF-Schreiben vom 3.12.1975 (BStBl I S. 1132);
5. Austauschverfahren in der Kraftfahrzeugwirtschaft,
vgl. Abschnitt 153 Abs. 2."

86. Abschnitt 196 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 4 Satz 2 wird das Zitat "Abschnitt 25 Abs. 6 Nr. 3 Buchstabe g LStR" durch das Zitat "Abschnitt 25 Abs. 9 Nr. 1 LStR" ersetzt.
- b) In Absatz 8 Nr. 2 wird das Zitat "Abschnitt 25 Abs. 6 Nr. 3 Buchstaben a bis d sowie Abs. 8 und 10 LStR" durch das Zitat "Abschnitt 8 Abs. 2 Nr. 3, Abschnitt 25 Abs. 7 Nr. 3 und Abs. 9 Nr. 2, 3 und 5 bis 7 LStR" ersetzt.

c) Dem Absatz 9 wird folgender Satz angefügt:

"Unterwirft ein Unternehmer die den Arbeitnehmern nach den lohnsteuerlich zulässigen Pauschbeträgen erstatteten Reisekosten aus Vereinfachungsgründen der Lohnsteuer, so kommt bei Vorliegen einer Dienstreise der pauschale Vorsteuerabzug für Reisekosten grundsätzlich in Betracht; nicht erforderlich ist, daß die den Arbeitnehmern gewährten Pauschbeträge nach § 3 Nr. 16 EStG lohnsteuerfrei behandelt werden."

d) Absatz 10 wird wie folgt gefaßt:

"(10) Liegt bei einer auswärtigen Tätigkeit eine Geschäfts- oder Dienstreise bzw. ein Geschäfts- oder Dienstgang nicht vor oder ist bei einer auswärtigen Tätigkeit die Einsatzstelle die regelmäßige Arbeitsstätte (Abschnitt 25 Abs. 5 Satz 7 LStR), so kann für die dadurch entstandenen Aufwendungen ein Vorsteuerabzug nicht in Anspruch genommen werden (vgl. BFH-Beschluß vom 29.1.1987, BStBl II S. 316). Der Vorsteuerabzug entfällt deshalb z.B. bei Inanspruchnahme von Pauschbeträgen für Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich doppelter Haushaltsführung des Unternehmers (Abschnitt 20 a Abs. 6 EStR) und entsprechenden Erstattungen an den Arbeitnehmer (Abschnitt 8 Abs. 3 LStR), für Verpflegungszuschüsse an Arbeitnehmer wegen mehr als zehn- oder zwölfstündiger Abwesenheit von der Wohnung (Abschnitt 8 Abs. 4 Nr. 1 und 2 LStR) sowie für Verpflegungszuschüsse an Berufskraftfahrer, bei denen das Fahrzeug die regelmäßige Arbeitsstätte darstellt (Abschnitt 8 Abs. 4 Nr. 3 LStR)."

e) In Absatz 11 Satz 2 wird das Zitat "Abschnitt 25 Abs. 8 LStR" durch das Zitat "Abschnitt 25 Abs. 7 Nr. 3 LStR" ersetzt.

f) Dem Absatz 17 Satz 3 wird angefügt:

"(vgl. auch Absatz 9)".

g) Absatz 18 wird wie folgt gefaßt:

"(18) Der Beleg (§ 36 Abs. 5 und § 37 Abs. 4 UStDV) ist materiell-rechtliche Voraussetzung für den Vorsteuerabzug. Eine Schätzung der abziehbaren Vorsteuerbeträge aus Reisekosten kommt daher bei fehlendem Beleg nicht in Betracht (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1984, UR 1985 S. 90). Außerdem sind in diesen Fällen die Voraussetzungen für eine Anerkennung des Vorsteuerabzugs im Billigkeitswege nicht gegeben (vgl. Abschnitt 202 Abs. 7). Die Verpflichtung zur Ausstellung eines Belegs im Sinne des § 36 Abs. 5 UStDV ist auch dann erfüllt, wenn der Unternehmer alle in einem Voranmeldungszeitraum ausgeführten Geschäfts- oder Dienstreisen in einem gemeinsamen Beleg zusammenfaßt."

87. Abschnitt 199 wird wie folgt geändert:

a) Folgender neuer Absatz 11 wird eingefügt:

"(11) Wird ein Gegenstand im Rahmen einer beabsichtigten Lieferung (§ 3 Abs. 7 oder 8 UStG) in das Erhebungsgebiet eingeführt, von dem vorgesehenen Abnehmer jedoch nicht angenommen, so ist entsprechend den allgemeinen Grundsätzen der Unternehmer zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt, der im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand besitzt (vgl. Absatz 4). Hierbei sind folgende Fälle zu unterscheiden:

1. Abfertigung des Gegenstandes zum freien Verkehr auf Antrag des Abnehmers oder seines Beauftragten.

Bei dieser Gestaltung ist vorgesehen, den Gegenstand im Rahmen einer Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § 3 Abs. 7 UStG einzuführen. Ob hierbei der Absender oder der vorgesehene Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr als Verfügungsberechtigter anzusehen ist, hängt davon ab, wann der eingeführte Gegenstand zurückgewiesen wurde.

- a) Nimmt der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein nicht an, z.B. wegen offensichtlicher Mängel, verspäteter Lieferung oder fehlenden Lieferauftrags, ist der Gegenstand nicht im Rahmen einer Lieferung eingeführt worden. Wegen der sofortigen Annahmeverweigerung ist eine Lieferung nicht zustande gekommen. In diesen Fällen ist somit der Absender während des gesamten Zeitraums der Anlieferung im Besitz der Verfügungsmacht geblieben und deshalb allein zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer berechtigt.
- b) Hat der vorgesehene Abnehmer den eingeführten Gegenstand vorerst angenommen, später jedoch zurückgewiesen, z.B. wegen erst nachher festgestellter Mängel, ist zunächst eine Lieferung zustande gekommen. Durch die spätere Zurückweisung wird sie zwar wieder rückgängig gemacht. Das ändert jedoch nichts daran, daß der Abnehmer im Zeitpunkt der Einfuhr, die als selbständiger umsatzsteuerlicher Tatbestand bestehen bleibt, noch als Verfügungsberechtigter anzusehen war. Die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer steht deshalb in diesen Fällen dem vorgesehenen Abnehmer zu (vgl. auch Absatz 5).

Der Nachweis, daß der Gegenstand erst später zurückgewiesen wurde, kann durch einen Vermerk auf den Versandunterlagen und die Verbuchung als Wareneingang geführt werden.

2. Abfertigung des Gegenstandes zum freien Verkehr auf Antrag des Absenders oder seines Beauftragten.

Bei dieser Abwicklung beabsichtigen die Beteiligten eine Beförderungs- oder Versandungslieferung im Sinne des § Abs. 8 UStG. Hierbei hat der Absender im Zeitpunkt der Einfuhr die Verfügungsmacht über den Gegenstand, gleichgültig ob der vorgesehene Abnehmer den Gegenstand von vornherein oder erst später zurückweist (vgl. Absatz 6). Deshalb kann stets nur der Absender die Einfuhrumsatzsteuer abziehen.

Nach Nummer 1 und 2 ist grundsätzlich auch dann zu verfahren, wenn der Absender den eingeführten Gegenstand nach der Annahmeverweigerung durch den vorgesehenen Abnehmer im Erhebungsgebiet an einen anderen Abnehmer liefert. Ist der vorgesehene Abnehmer ausnahmsweise nicht oder nicht in vollem Umfang zum Vorsteuerabzug berechtigt, z.B. weil er kein Unternehmer ist oder vom Vorsteuerabzug ausgeschlossene Umsätze ausführt, bestehen keine Bedenken, wenn zur Vermeidung einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Belastung die Berechtigung zum Abzug der Einfuhrumsatzsteuer dem Absender zugestanden wird."

- b) Der bisherige Absatz 11 wird Absatz 13.

- c) Absatz 12 wird wie folgt neu gefaßt:

"(12) Geht der eingeführte Gegenstand während des Transports an den vorgesehenen Abnehmer im Erhebungsgebiet verloren oder wird er vernichtet, ist eine Lieferung nicht

ausgeführt worden. Das gleiche gilt, wenn der Gegenstand aus einem anderen Grund nicht an den vorgesehenen Abnehmer gelangt ist. Der Abzug der Einfuhrumsatzsteuer kommt deshalb in diesen Fällen nur für den Absender in Betracht."

88. Abschnitt 202 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 3 Satz 3 wird das Wort "Tag" durch das Wort "Zeitpunkt" ersetzt.

b) In Absatz 6 wird dem Satz 4 folgendes Zitat angefügt:

"(vgl. auch BFH-Urteil vom 12.6.1986, BStBl II S. 721)".

c) In Absatz 7 wird der Nummer 1 folgender Satz angefügt:

"In folgenden Fällen liegen die Voraussetzungen für eine Billigkeitsmaßnahme nicht vor:

a) der Unternehmer hat über die empfangene Leistung keine ordnungsgemäße Rechnung erhalten (vgl. BFH-Urteil vom 12.6.1986, BStBl II S. 721),

b) für den pauschalen Vorsteuerabzug aus Reisekosten liegt kein ordnungsgemäßer Beleg nach § 36 Abs. 5 oder § 37 Abs. 4 UStDV vor (vgl. BFH-Urteil vom 13.12.1984, UR 1985 S. 90)."

9. In Abschnitt 204 Abs. 5 werden die Worte "vgl. BMF-Schreiben vom 25.2.1982, BStBl I S. 381" durch die Worte "vgl. Abschnitt 29 a" ersetzt.

90. In Abschnitt 207 Abs. 1 wird nach Satz 2 folgender Satz eingefügt:

"Die Aufteilung richtet sich allein nach der tatsächlichen Verwendung des bezogenen Gegenstandes oder der in Anspruch genommenen sonstigen Leistung, nicht aber nach dem Anlaß, aus dem der Unternehmer den Gegenstand oder die sonstige Leistung bezogen hat (BFH-Urteil vom 18.12.1986, BStBl 1987 II S. 280)."

91. Abschnitt 215 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 wird dem Satz 3 folgendes Zitat angefügt:

"(vgl. BFH-Urteil vom 2.10.1986, BStBl 1987 II S. 44)".

- b) Absatz 6 wird wie folgt geändert:

- aa) Nummer 1 wird wie folgt gefaßt:

"1. die Verwendung des Wirtschaftsguts für nicht zum Vorsteuerabzug berechtigende Umsätze tatsächlich geändert hat, z.B. wenn der Unternehmer ein Wirtschaftsgut innerhalb des Unternehmens anderweitig nutzt oder einen im Erstjahr ausgeübten Verzicht auf eine Steuerbefreiung (§ 9 UStG) in einem Folgejahr nicht fortführt,".

- bb) Folgender Satz wird angefügt:

"Wegen der Behandlung des Vorsteuerabzugs bei Bauherren, die ein zunächst anerkanntes Zwischenmietverhältnis später nicht fortführen, vgl. Abschnitt 148 a Abs. 9."

92. Abschnitt 217 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 4 wird Satz 1 wie folgt gefaßt:

"Die gleiche Beurteilung gilt, wenn Vorsteuerbeträge für das Erstjahr nicht oder nicht zutreffend aufgeteilt wurden (§ 15 Abs. 4 oder 5 UStG)."

b) Folgender Absatz 7 wird angefügt:

"(7) Zur Berechnung der nach § 15 a UStG zurückzuzahlenden Vorsteuerbeträge bei der Einführung der Steuerbefreiung für die Bestellung von dinglichen Nutzungsrechten an Grundstücken (§ 4 Nr. 12 Buchstabe c UStG) zum 1. Januar 1985 vgl. BMF-Schreiben vom 7.10.1985 (BStBl I S. 622)."

93. Abschnitt 224 Satz 1 wird wie folgt gefaßt:

"Wird über das Vermögen eines Unternehmers das Konkursverfahren eröffnet, kann davon ausgegangen werden, daß die gegen ihn gerichteten Forderungen im Regelfall spätestens in diesem Zeitpunkt unbeschadet einer möglichen Konkursquote in voller Höhe uneinbringlich im Sinne des § 17 Abs. 2 Satz 1 UStG geworden sind (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1986, BStBl 1987 II S. 226)."

94. Abschnitt 230 Abs. 2 wird wie folgt geändert:

a) Folgende Nummer 3 wird eingefügt:

"3. Umsätze aus Tierzucht- und Tierhaltungsbetrieben bewirkt werden, die dem Durchschnittssatz von 13 v.H. (ab 1.1.1989 11 v.H.) unterliegen, für die jedoch der Kürzungsanspruch nach § 24 a Abs. 2 UStG nicht gewährt werden kann, oder"

b) Die bisherigen Nummern 3 und 4 werden Nummern 4 und 5.

95. In Abschnitt 233 Abs. 3 werden die Sätze 1 und 2 durch folgenden Satz ersetzt:

"Die Voraussetzung, daß der Unternehmer nicht im Erhebungsgebiet ansässig ist, muß in dem Zeitpunkt vorliegen, in dem die Gegenleistung erbracht wird."

96. Abschnitt 235 Abs. 8 wird gestrichen.

97. In Abschnitt 236 Abs. 2 Satz 4 werden die Worte "letzter Satz" durch die Worte "Satz 3" ersetzt.

98. In Abschnitt 238 Abs. 7 wird Satz 6 wie folgt gefaßt:

"Das Finanzamt hat die Rechnungen und Einfuhrbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerten und dem Unternehmer zurückzusenden."

99. Abschnitt 240 Abs. 1 Satz 1 wird gestrichen.

100. Abschnitt 243 Abs. 8 wird wie folgt gefaßt:

"(8) Im Falle der Vergütung hat die zuständige Finanzbehörde die Originalbelege durch Stempelaufdruck oder in anderer Weise zu entwerten."

101. In Abschnitt 246 Abs. 4 wird dem Satz 3 folgendes Zitat angefügt:

"(BFH-Urteil vom 22.11.1984, BStBl 1985 II S. 142)."

102. Abschnitt 247 wird wie folgt geändert:

- a) In Absatz 1 Nr. 2 wird dem Satz 2 folgendes Zitat angefügt:

"(vgl. auch BFH-Urteil vom 19.12.1985, BStBl 1986 II S. 420)".

- b) Die bisherigen Nummern 3 und 4 des Absatzes 1 werden Absätze 5 und 6.

- c) Dem neuen Absatz 6 wird folgender Satz angefügt:

"Dabei ist unter Unanfechtbarkeit die formelle Bestandskraft der erstmaligen Steuerfestsetzung zu verstehen, die auch in einer Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung oder in einer Steueranmeldung bestehen kann (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1985, BStBl 1986 II S. 420)."

03. Abschnitt 251 Abs. 3 wird wie folgt gefaßt:

"Die Umsätze aus der Veräußerung oder Entnahme des Anlagevermögens sind nicht auf einen Jahresgesamtumsatz umzurechnen. Sie sind deshalb vor der Umrechnung aus dem tatsächlichen Gesamtumsatz auszuscheiden und nach der Umrechnung des restlichen Umsatzes dem ermittelten Betrag hinzuzurechnen."

04. In Abschnitt 255 Abs. 5 wird das Zitat "§ 14 Abs. 2 oder 3 UStG" durch das Zitat "§ 14 Abs. 3 UStG" ersetzt.

105. Abschnitt 256 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 10 Satz 2 wird das Zitat wie folgt gefaßt:

"(z.B. § 238 Abs. 1, §§ 266, 275, 277 Abs. 1 HGB, §§ 141, 143 AO)".

b) Absatz 12 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 1 Nr. 3 werden der Punkt durch einen Beistrich ersetzt und folgende Nummer 4 angefügt:

"4. bei Kürzungsansprüchen für land- und forstwirtschaftliche Umsätze (§ 24 a Abs. 5 UStG) Abschnitt 271 d."

bb) Dem Satz 2 werden folgende Worte angefügt:

"sowie Abschnitt 271 a Abs. 4".

106. Abschnitt 258 Abs. 5 wird wie folgt gefaßt:

"(5) Land- und Forstwirte, die ihre Umsätze nach den Durchschnittssätzen des § 24 UStG versteuern, sind nach § 67 UStDV zwar grundsätzlich von den Aufzeichnungspflichten befreit, haben aber für bestimmte Umsätze die Bemessungsgrundlagen aufzuzeichnen. Wegen der Einzelheiten vgl. Abschnitt 271 a."

107. Abschnitt 259 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 2 wird Satz 3 wie folgt gefaßt:

"Ob ein abweichendes Verfahren oder ein Wechsel des Verfahrens zugelassen werden kann und wie das Verfahren ausgestaltet sein muß, hat das Finanzamt in jedem Einzelfall zu prüfen."

b) Absatz 13 wird wie folgt geändert:

aa) Nach Satz 2 wird folgender Satz eingefügt:

"Diese rechnerische Ermittlung ist grundsätzlich für die Umsatzgruppe vorzunehmen, die den geringeren Anteil am gesamten Umsatz bildet."

bb) Der neue Satz 4 wird wie folgt gefaßt:

"Zu der rechnerischen Umsatzermittlung sind am Schluß eines Voranmeldungszeitraums die Einkaufsentgelte der betreffenden Warengruppe zusammenzurechnen."

108. In Abschnitt 263 Abs. 1 werden die Worte "247 Abs. 1 Nr. 4" durch die Worte "247 Abs. 6" ersetzt.

109. Abschnitt 264 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 Satz 3 wird das Zitat "(vgl. Abschnitt 134 EStR)" durch das Zitat "(vgl. Abschnitt 135 EStR)" ersetzt.

b) Absatz 2 Satz 3 wird wie folgt gefaßt:

"Eine OHG oder KG, die ausschließlich einen landwirtschaftlichen Betrieb unterhält, kann jedoch die Durchschnittsbesteuerung anwenden, es sei denn, daß es sich um eine gewerblich geprägte Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt."

c) Absatz 4 wird wie folgt geändert:

aa) In Satz 2 wird das Zitat "(vgl. Abschnitte 124 a, 134 EStR)" durch das Zitat "(vgl. Abschnitte 124 a, 135 EStR)" ersetzt.

bb) Folgender Satz wird angefügt:

"Zur Frage der Abgrenzung der gewerblichen von der landwirtschaftlichen Tierzucht und Tierhaltung vgl. auch BFH-Urteil vom 12.8.1982 (BStBl 1983 II S. 36)."

110. Abschnitt 265 wird wie folgt gefaßt:

"265. Erzeugnisse im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 UStG

(1) Als forstwirtschaftliche Erzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG) kommen insbesondere in Betracht: Stammholz (Stämme und Stammteile), Schwellenholz, Stangen, Schichtholz, Industrieholz, Brennholz, sonstiges Holz - z.B. Stockholz, Pfähle, Reisig - und forstliche Nebenerzeugnisse wie Forstsaamen, Rinde, Baumharz, Weihnachtsbäume, Schmuckgrün, Waldstreu, Pilze und Beeren. Voraussetzung ist, daß diese Erzeugnisse im Rahmen der Forstwirtschaft anfallen. Bei Lieferungen von Weihnachtsbäumen und Schmuckreisig aus Sonderkulturen - d.h. außerhalb des Waldes - durch land- und forstwirtschaftliche Betriebe handelt es sich nicht um Umsätze von forstwirtschaftlichen Erzeugnissen, sondern um eigenständige landwirtschaftliche Umsätze, die unter § 24 Abs. 1 Nr. 5 UStG fallen; die Voraussetzungen für die Annahme von Hilfsumsätze (vgl. Absatz 2) liegen nicht vor. Zur Forstwirtschaft gehören Hoch-, Mittel- und Niederwald, Schutzwald - z.B. Wasser-, Boden-, Lawinen-, Klima-, Immissions-, Sicht- und Straßenschutzwald sowie Schutzwaldungen mit naturkundlichen Zielsetzungen und Waldungen für Forschung und Lehre -, Erholungswald und Nichtwirtschaftswald - z.B. Naturparks, Nationalparks, Landschaftsschutzgebiete und Naturschutzgebiete -, auch wenn die Erzeugung von Rohholz ausgeschlossen oder nicht beabsichtigt ist. Holz aus Weidenbau, Baumschulen, Obstgärten und Parkanlagen sowie Flurholz außerhalb des Waldes und Alleebäume, Grenzbäume u.ä. rechnen nicht zur Forstwirtschaft.

(2) Als Hilfsumsätze (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UStG) sind die Umsätze zu betrachten, die zwar zur unternehmerischen Tätigkeit gehören, jedoch nicht den eigentlichen Gegenstand des Unternehmens bilden. Der Verkauf von Anlagegütern stellt daher einen Hilfsumsatz dar - z.B. Verkauf einer gebrauchten Landmaschine -. Der Verkauf eines Anlagegutes, das selbst ein landwirtschaftliches Erzeugnis ist - z.B. Verkauf einer Milchkuh -, ist nicht als Hilfsumsatz anzusehen. Zu den Hilfsumsätzen rechnen jedoch die Lieferungen von Erzeugnissen aus Nebenbetrieben, z.B. aus Substanzbetrieben wie z.B. Sand- und Kiesgruben, Steinbrüchen, Torfstichen und dgl., oder aus Be- oder Verarbeitungsbetrieben - z.B. Käsereien, Konservenfabriken - sowie die Lieferungen von Wild, ausgenommen Wild, wenn es zur landwirtschaftlichen Nutzung gehört - siehe z.B. für Damtiere Abschnitt 124 a EStR -. Als Hilfsumsatz gilt auch der Verkauf zugekaufter fremder Erzeugnisse, der nach Abschnitt 135 EStR im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführt wird. Zum Begriff "fremdes Erzeugnis" siehe Abschnitt 135 Abs. 2 EStR.

(3) In der Anlage des UStG nicht aufgeführte Sägewerkserzeugnisse (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) sind insbesondere Balken, Bohlen, Kanthölzer, besäumte und unbesäumte Bretter sowie Holzwolle und Holzmehl.

(4) Zu den Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG) rechnen insbesondere Wein, Obstwein und andere alkoholische Getränke, Traubenmost, Frucht- und Gemüsesäfte sowie Alkohol und Sprit. Nicht darunter fallen Milch (aus Kapitel 4 des Zollltarifs), Milchmischgetränke mit einem Anteil an Milch von mindestens 75 v.H. des Fertigzeugnisses sowie Wasser, nicht aber Mineralwasser."

111. Abschnitt 271 wird wie folgt geändert:

a) Die Überschrift wird wie folgt gefaßt:

"271. Ausstellung von Rechnungen und Steuerabzugsbetrag
nach § 19 Abs. 3 UStG bei land- und forstwirtschaft-
lichen Betrieben"

b) Absatz 4 wird gestrichen.

112. Nach Abschnitt 271 werden folgende Abschnitte 271 a bis 271 d
eingefügt:

"271 a. Aufzeichnungspflichten bei Anwendung der Durch-
schnittsätze für land- und forstwirtschaftliche
Betriebe

(1) Nach § 67 Satz 1 UStDV sind Land- und Forstwirte, auf
deren Umsätze § 24 UStG anzuwenden ist, für den land- und
forstwirtschaftlichen Betrieb grundsätzlich von den Aufzeich-
nungspflichten nach § 22 UStG befreit. Ausnahmslos nicht auf-
gezeichnet zu werden brauchen im Rahmen der Durchschnittsbe-
steuerung die auf den land- und forstwirtschaftlichen Betrie-
entfallenden Vorsteuerbeträge. Im allgemeinen nicht aufge-
zeichnet zu werden brauchen außerdem die Bemessungsgrundlage
der Umsätze, bei denen die Umsatzsteuer durch die Vorsteuer-
pauschale und ggf. die Umsatzsteuerkürzung ausgeglichen wird
und für die somit keine Umsatzsteuer-Zahllast entsteht. Die
Befreiung von den Aufzeichnungspflichten erstreckt sich im
einzelnen auf die Bemessungsgrundlagen

1. der Lieferungen und des Eigenverbrauchs von forstwirt-
schaftlichen Erzeugnissen - einschließlich der in der
Anlage des Gesetzes aufgeführten Sägewerkserzeugnisse -,
der sonstigen Leistungen und des entsprechenden Eigenver-
brauchs sowie der Hilfsumsätze (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1
und 2 UStG) und

2. der übrigen landwirtschaftlichen Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG - z.B. der Lieferungen von Getreide, Vieh, Fleisch, Milch, Obst, Gemüse und Eiern - (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG).

Für die landwirtschaftlichen Umsätze der Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe gilt dies in der Zeit vom 1. Juli 1985 bis 31. Dezember 1991 nur insoweit, als die Vieheinheitengrenze in § 24 a Abs. 2 UStG nicht überschritten worden ist und dem Unternehmer folglich Kürzungsansprüche nach § 24 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zustehen (vgl. Abschnitt 271 b).

(2) Land- und Forstwirte haben nach § 67 Satz 2 UStDV im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung die Bemessungsgrundlage der Umsätze aufzuzeichnen, bei denen die Umsatzsteuer die Vorsteuerpauschale und ggf. die Umsatzsteuerkürzung nach § 24 a Abs. 1 UStG übersteigt und für die sich deshalb eine Umsatzsteuer-Zahllast ergibt. Ausdrücklich verlangt wird auch die Aufzeichnung der Bemessungsgrundlagen der Umsätze, für die eine Umsatzsteuer-Zahllast nur deshalb nicht entsteht, weil es sich um Ausfuhrlieferungen oder um Lieferungen im Außengebiet handelt. Im einzelnen müssen aufgezeichnet werden:

1. die Bemessungsgrundlagen für die Lieferungen und den Eigenverbrauch der in der Anlage des Gesetzes nicht aufgeführten Sägewerkserzeugnisse und Getränke sowie von alkoholischen Flüssigkeiten (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 UStG). Dabei sind die Entgelte für Ausfuhrlieferungen und Lieferungen im Außengebiet von den Bemessungsgrundlagen für die übrigen Umsätze zu trennen. Bei Ausfuhrlieferungen sind zudem wie im Falle der Umsatzsteuerfreiheit nach § 4 Nr. 1, § 6 UStG der Ausfuhrnachweis und der buchmäßige Nachweis zu führen;
2. die Bemessungsgrundlagen für die in der Zeit vom 1. Juli 1985 bis 31. Dezember 1991 bewirkten landwirtschaftlichen Umsätze der Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, soweit

dafür wegen Überschreitens der Vieheinheitengrenze in § 24 a Abs. 2 UStG Kürzungsansprüche nach § 24 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG ausgeschlossen sind und mithin Umsatzsteuer zu entrichten ist.

(3) Land- und Forstwirte sind im Rahmen der Durchschnittsbesteuerung verpflichtet, etwaige Umsatzsteuerbeträge, die sie nach § 14 Abs. 2 und 3 UStG schulden, aufzuzeichnen und am Schluß des jeweiligen Voranmeldungszeitraums zusammenzurechnen.

(4) Land- und Forstwirte, die auf ihre Umsätze die Durchschnittsätze nach § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 2 und 5 UStG anwenden, sind insoweit nach § 68 Abs. 1 Nr. 2 UStDV grundsätzlich von der Verpflichtung zur Führung eines Umsatzsteuerhefts befreit. Hinsichtlich der Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 Nr. 5 UStG gilt dies nach § 68 Abs. 1 Nr. 2 UStDV jedoch nur insoweit, als dem Landwirt Kürzungsansprüche nach § 24 a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 UStG zustehen.

271 b. Kürzungsansprüche für land- und forstwirtschaftliche Umsätze

(1) Nach § 24 a UStG ist der Unternehmer, der § 19 Abs. 1 UStG nicht anwendet, berechtigt, die Umsatzsteuer für die in § 24 a Abs. 1 UStG bezeichneten, in der Zeit vom 1. Juli 1984 bis 31. Dezember 1991 im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs ausgeführten Umsätze zu kürzen. Die Kürzung kann bei Anwendung der Durchschnittsätze des § 24 UStG und bei der Versteuerung nach den allgemeinen Vorschriften des UStG beansprucht werden. Die zur Kürzung berechtigenden Umsätze müssen im Rahmen eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG (vgl. Abschnitt 264) ausgeführt sein. Durch Satz 2 der Vorschrift wird der Kürzungsanspruch auf die Betriebe ausgedehnt, die nach ihrer Struktur zur Land- und Forstwirtschaft gehören, aber nach ihrer Rechtsform Gewerbebetrieb sind.

(2) Nach § 24 a Abs. 2 Satz 3 UStG gilt für Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebe, deren Tierbestände nach den §§ 51 und 51 a BewG zur landwirtschaftlichen Nutzung gehören, eine Einschränkung: Für Umsätze aus diesen Betrieben - z.B. von Vieh, Fleisch, Milch, Eiern - wird die Kürzung nur gewährt, wenn im vorangegangenen Wirtschaftsjahr nicht mehr als insgesamt 330 Vieheinheiten (VE) erzeugt oder gehalten wurden. Maßgebend sind nicht die Verhältnisse im Unternehmen im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, sondern die Zahl der Vieheinheiten im einzelnen Betrieb. Übersteigt die Anzahl der Vieheinheiten diese Grenze, so ist § 51 Abs. 2 BewG entsprechend anzuwenden (siehe Absatz 4). Umsätze von Erzeugnissen aus der Bodenproduktion - z.B. Getreide - eines Tierzucht- und Tierhaltungsbetriebs mit mehr als 330 VE sind demgegenüber nicht - auch nicht teilweise - vom Kürzungsanspruch ausgeschlossen.

(3) Bei der Prüfung der Obergrenze ist jeweils auf das vorangegangene landwirtschaftliche Wirtschaftsjahr abzustellen. Der Tierbestand ist dabei nach dem Umrechnungsschlüssel in Anlage 1 zum BewG (vgl. Abschnitt 124 a EStR) zu ermitteln. Dabei ist in Anlehnung an Abschnitt 124 a Abs. 2 EStR bei der Feststellung der Tierbestände von der Erzeugung (Mastvieh) oder Haltung (übriges Vieh) während des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. Abweichend hiervon ist bei Mastrindern mit einer Mastdauer von weniger als einem Jahr vom Jahresdurchschnittsbestand auszugehen.

(4) Hält ein Betrieb mehrere Tierarten, scheidet beim Übersteigen der Grenze von 330 VE nicht der gesamte Tierbestand aus der Kürzung aus. Vielmehr wird die Kürzung für diejenigen Zweige des Tierbestands, deren Vieheinheiten zusammen die Obergrenze nicht überschreiten, weiterhin gewährt. Dabei sind zunächst die mehr flächenabhängigen Zweige des Tierbestands zu berücksichtigen (vgl. auch § 51 Abs. 2 Satz 2 BewG sowie Abschnitt 124 a EStR).

Beispiel 1:

Ein landwirtschaftlicher Betrieb hat eine Fläche von 100 ha und einen Viehbestand von 350 VE (ausschließlich Kühe). Wegen Überschreitens der Grenze von 330 VE entfällt der Kürzungsanspruch für die Umsätze aus dieser Tierhaltung in vollem Umfang.

Beispiel 2:

Sachverhalt wie im Beispiel 1, jedoch setzt sich der Viehbestand von 350 VE zusammen aus 200 VE Kühe, 100 VE Mast-schweine und 50 VE Legehennen.

Bei entsprechender Anwendung des § 51 Abs. 2 BewG (§ 24 a Abs. 2 vorletzter Satz UStG) sind bei der Kürzung zu berücksichtigen: 200 VE Kühe (mehr flächenabhängiger Zweig des Tierbestands), 50 VE Legehennen (von den weniger flächenabhängigen Zweigen des Tierbestands derjenige mit der geringeren Anzahl von Vieheinheiten).

Kühe und Legehennen (250 VE) bleiben unter der Obergrenze; insoweit besteht ein Kürzungsanspruch. Mit den 100 VE Mastschweine wird die Obergrenze überschritten. Für Umsätze aus diesem Zweig des Tierbestands wird keine Kürzung gewährt.

(5) Die Vieheinheiten-Obergrenze gilt nur für die Anwendung des Kürzungsbetrags nach § 24 a Abs. 1 UStG, nicht aber für die Anwendung der Durchschnittsätze des § 24 Abs. 1 UStG. Solange der Unternehmer einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb im Sinne des § 24 Abs. 2 UStG unterhält, kann er die Durchschnittbesteuerung nach § 24 UStG anwenden.

271 c. Besteuerungsverfahren

(1) Unternehmer, die die Durchschnittsätze des § 24 UStG anwenden, können die Kürzungsbeträge unmittelbar mit der für die in § 24 a Abs. 1 Nr. 1 bis 3 UStG bezeichneten Umsätze geschuldeten Steuer verrechnen. Für die in § 24 a Abs. 1 Nr. 1 und 2 UStG bezeichneten Umsätze (Getränke und alkoholische Flüssigkeiten) haben sie daher nur eine Steuer von 1 v.H. an das Finanzamt abzuführen. Bei den in § 24 a Abs. 1 Nr. 3 UStG bezeichneten Umsätzen landwirtschaftlicher Erzeugnisse stimmen die Zahllast und der Kürzungsbetrag überein, so daß für sie eine Steuer nicht zu entrichten ist. Eine Zahllast von 5 v.H. ergibt sich für die Unternehmer, die im jeweils abgelaufenen Wirtschaftsjahr mehr als 330 Vieheinheiten erzeugt oder gehalten haben.

(2) Unternehmer, die ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes versteuern, haben die Kürzungsbeträge von der für einen Voranmeldungs- oder Besteuerungszeitraum geschuldeten Steuer abzusetzen. Ein sich dadurch ergebender Überschuß zugunsten des Unternehmers ist nach Maßgabe des § 18 UStG zu erstatten.

(3) Die nach § 24 a Abs. 4 UStG bestehende Verpflichtung zur Berichtigung des Kürzungsbetrages bei einer Änderung der Bemessungsgrundlage gilt auch für die Fälle, in denen der Umsatz rückgängig gemacht wird.

271 d. Aufzeichnungen für die Umsatzsteuerkürzung nach § 24 a UStG

(1) Landwirte, denen Ansprüche auf Umsatzsteuerkürzung nach § 24 a UStG zustehen, haben nach § 24 a Abs. 5 UStG besondere Aufzeichnungspflichten zu erfüllen, damit die Kürzungsbeträge und die Grundlagen ihrer Berechnung festgestellt wer-

den können. Die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG werden hierdurch nicht berührt (§ 24 a Abs. 5 Satz 2 UStG). Soweit der Landwirt die Umsätze, für die ihm Kürzungsansprüche nach § 24 a Abs. 1 UStG zustehen, im Rahmen seiner Aufzeichnungen nach § 22 UStG ohnehin gesondert aufzeichnet, bedarf es für Zwecke der Umsatzsteuerkürzung keiner besonderen Aufzeichnung. Der Landwirt, der Aufzeichnungen für Zwecke der Umsatzsteuerkürzung vornimmt, erfüllt insoweit auch die Aufzeichnungspflichten nach § 22 UStG.

(2) Nach § 24 a Abs. 5 Satz 1 UStG sind gesondert von den übrigen Umsätzen aufzuzeichnen:

1. die Lieferungen und der Eigenverbrauch der in der Anlage des Gesetzes nicht aufgeführten Getränke und von alkoholischen Flüssigkeiten. Die Aufzeichnungspflicht erstreckt sich auch auf die Ausfuhrlieferungen und die im Außengebiet bewirkten Lieferungen von Getränken und alkoholischen Flüssigkeiten;
2. die landwirtschaftlichen Umsätze im Sinne des § 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 UStG - z.B. Lieferungen von Getreide, Vieh, Fleisch, Milch, Obst, Gemüse und Eiern -, für die dem Landwirt ein Anspruch auf Umsatzsteuerkürzung zusteht.

Aufzuzeichnen sind die Bemessungsgrundlage und der Tag, an dem der Umsatz bewirkt worden ist. An Stelle des Tages kann auch der betreffende Kalendermonat aufgezeichnet werden.

(3) Landwirte, die auf ihre Umsätze die Durchschnittsätze nach § 24 Abs. 1 UStG anwenden, haben nach § 24 a Abs. 5 Satz 3 UStG lediglich die Lieferungen und den Eigenverbrauch der in der Anlage des Gesetzes nicht aufgeführten Getränke und von alkoholischen Flüssigkeiten gesondert aufzuzeichnen. Außer der Bemessungsgrundlage ist der Zeitpunkt (Tag oder Kalendermonat) des einzelnen Umsatzes aufzuzeichnen."

113. Abschnitt 272 wird wie folgt geändert:

a) In Absatz 1 wird nach Satz 4 folgender Satz eingefügt:

"Die Besteuerung nach § 25 UStG kann auch für Sprach- und Studienreisen in Betracht kommen."

b) Dem Absatz 3 wird folgender Satz angefügt:

"Hat der Reiseunternehmer im Vertrauen auf eine Erklärung seines Leistungsempfängers die Reiseleistung nach den allgemeinen Vorschriften des Gesetzes versteuert und stellt sich später heraus, daß diese Erklärung unrichtig war und die Leistung nach § 25 UStG hätte versteuert werden müssen, so kann von einer Berichtigung abgesehen werden, wenn der Reiseunternehmer diese nicht ausdrücklich verlangt."

c) Folgender Absatz 10 wird angefügt:

"(10) Liegen für eine einheitliche Reiseleistung im Sinne des § 25 Abs. 1 Satz 2 UStG die Voraussetzungen einer Steuerbefreiung nach § 4 UStG vor, z.B. § 4 Nr. 25 UStG, so wird die Anwendung dieser Befreiungsvorschrift durch die Regelung des § 25 UStG nicht ausgeschlossen."

14. Abschnitt 284 wird wie folgt gefaßt:

"284. Anwendungszeitraum"

Die Umsatzsteuer-Richtlinien 1988 gelten, soweit sich aus ihnen nichts anderes ergibt, für Umsätze, die nach dem 31. Dezember 1987 ausgeführt werden."

115. Das Verzeichnis der Länder, zu denen die Gegenseitigkeit im Sinne des § 26 Abs. 3 Nr. 1 UStG festgestellt ist, wird wie folgt geändert:

- a) In der Klammer wird die Jahreszahl "1983" durch die Jahreszahl "1987" ersetzt.
- b) Neu aufgenommen werden die Länder Island, Somalia und Thailand.
- c) Gestrichen werden die Philippinen.

Artikel 2

Neubekanntmachung

Der Bundesminister der Finanzen kann den Wortlaut der Umsatzsteuer-Richtlinien unter Berücksichtigung der sich aus Artikel 1 ergebenden Änderungen der Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 neu fassen, unter neuem Datum und unter der Überschrift "Umsatzsteuer-Richtlinien 1988 (UStR 1988)" im Bundessteuerblatt bekanntmachen.

Beschluß
des Bundesrates

zur

Allgemeinen Verwaltungsvorschrift über die Änderung
der Umsatzsteuer-Richtlinien 1985 (UStÄR 1988)

Der Bundesrat hat in seiner 579. Sitzung am 10. Juli 1987
beschlossen, der Allgemeinen Verwaltungsvorschrift
gemäß Artikel 108 Abs. 7 des Grundgesetzes zuzustimmen.